GUIA DE CUSTOS
PARA O SETOR PÚBLICO

Instituto Rui Barbosa (IRB)
Cooperação Técnica Secretaria do Tesouro Nacional



Metodologia a ser aplicada no setor público

Municipal, Estadual e Federal

Instituto Rui Barbosa
A Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas

ATRICON
ASSOCIAÇÃO DOS MEMBROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DO BRASIL

TESOURONACIONAL

FORUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO

GCSP

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 1 06/11/2026 06:55:27

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 2 06/11/2026 06:55:27

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB)
COOPERAÇÃO TÉCNICA SECRETARIA
DO TESOURO NACIONAL (STN)

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO

GCSP

Belo Horizonte

FORUM
CONHECIMENTO
2027

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 3 06/11/2026 06:55:27

© 2027 Editora Fórum Ltda.

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho
Alexandre Coutinho Pagliarini
André Ramos Tavares
Carlos Ayres Britto
Carlos Mário da Silva Velloso
Cármen Lúcia Antunes Rocha
Cesar Augusto Guimarães Pereira
Clovis Beznos
Cristiana Fortini
Dinorá Adelaide Musetti Grotti
Diogo de Figueiredo Moreira Neto (*in memoriam*)
Egon Bockmann Moreira
Emerson Gabardo
Fabrício Motta
Fernando Rossi
Flávio Henrique Unes Pereira
Floriano de Azevedo Marques Neto
Gustavo Justino de Oliveira
Inês Virgínia Prado Soares
Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Juarez Freitas
Luciano Ferraz
Lúcio Delfino
Marcia Carla Pereira Ribeiro
Márcio Cammarosano
Marcos Ehrhardt Jr.
Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Ney José de Freitas
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Paulo Modesto
Romeu Felipe Bacellar Filho
Sérgio Guerra
Victor Aguiar Jardim de Amorim
Walber de Moura Agra

FÓRUM
CONHECIMENTO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo / Thaynara Faleiro Malta
Assistente editorial: Luisa Freitas
Revisão: Ana Cristina Chaves
Projeto gráfico: Walter Santos
Capa e Diagramação: Formato Editoração
Revisão técnica:
José Vuotto Nievas (TCE-MG)
Roberto Dornelas de Melo (STN)
Rodrigo Lubiana Zanotti(TCE-ES)

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do *e-mail* editorial@editoraforum.com.br para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

I59g Instituto Rui Barbosa
Guia de custos para o setor público : GCSP / Instituto Rui Barbosa; Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. Belo Horizonte: Fórum, 2027.
349p. 14,5x21,5cm

ISBN impresso 978-85-450-1361-7
ISBN digital 978-85-450-1362-4

1. Direito administrativo. 2. Tribunais de contas. 3. Governança pública. 4. Despesa pública. I. Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. II. Título.

CDD: 341.3
CDU: 342.9

Ficha catalográfica elaborada por Clarissa Silva – CRB/6 – 2457

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2025 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

INSTITUTO RUI BARBOSA; BRASIL. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Guia de custos para o setor público*: GCSP. Belo Horizonte: Fórum, 2027. 349p. ISBN 978-85-450-1361-7.

Instituto Rui Barbosa (IRB) Gestão 2026-2027

Diretoria

Presidente
Inaldo da Paixão Santos Araújo (TCE-BA)
Vice-presidente de Relações Institucionais
Reginaldo Parnow (TCE-AP)
Vice-presidente de Desenvolvimento Institucional
Ivan Bonilha (TCE-PR)
Vice-presidente de Ensino, Pesquisa e Extensão
Edilberto Carlos Pontes Lima (TCE-CE)
Vice-presidente de Auditoria
Cristiana de Castro Moraes (TCE-SP)
Vice-presidente de Desenvolvimento e Políticas Públicas
Sebastião Helvecio Ramos de Castro (TCE-MG)
Primeiro secretário
Luis Fabian Barbosa (TCE-AM)
Segundo secretário
Valdomiro Távora (TCE-CE)
Tesoureiro
Elizabeth Picanço (TCE-AP)
Diretoria de Relações Institucionais
Francisco José Brito Bezerra (TCE-RR)
Marco Peixoto (TCE-RS)
Gilberto Pinto Monteiro Diniz (TCE-MG)
Ranilson Brandão Ramos (TCE-PE)
Antonio José Costa de Freitas Guimarães (TCM-PA)
Diretoria de Desenvolvimento Institucional
Domingos Augusto Taufner (TCE-ES)
André Clemente Lara de Oliveira (TC-DF)
Fábio Túlio Filgueiras Nogueira (TCE-PB)
José Nei Alberton Ascari (TCE-SC)
Alexandre Postal (TCE-RS)
Diretoria de Ensino, Pesquisa e Extensão
Lilian de Almeida Veloso Nunes Martins (TCE-PI)
Felipe Galvão Puccioni (TCM-RJ)
Saulo Marques Mesquita (TCE-GO)
Onélia Leite (TCE-CE)
Ricardo Torres (TCM-SP)
Diretoria de Auditoria
Severiano Costandrade (TCE-TO)
Naluh Maria Lima Gouveia (TCE-AC)
Ronaldo Nascimento Sant'Anna (TCM-BA)
Susana Azevedo (TCE-SE)
Joaquim Kennedy Nogueira Barros (TCE-PI)
Diretoria de Desenvolvimento e Políticas Públicas
Rosa Egídia Crispino Calheiros Lopes (TCE-PA)
Rodrigo Siqueira Cavalcante (TCE-AL)
Rodrigo Melo do Nascimento (TCE-RJ)
Márcio Pacheco (TCE-RJ)
Rholden Botelho de Queiroz (TCE-CE)
Conselho Fiscal
Fernando Toledo (TCE-AL)
Cilene Lago Salomão (TCE-RR)
Patrícia Lúcia Mendes Saboya (TCE-CE)
Estilac Martins Rodrigues Xavier (TCE-RS)
Inácio Magalhães Filho (TC-DF)
Suplentes do Conselho Fiscal
Wilber Coimbra (TCE-RO)
Flavio Kayatt (TCE-MS)
Carlos Thompson (TCE-RN)
Celmar Rech (TCE-GO)
Eduardo Cherem (TCE-SC)

Comitê Técnico de Custos no Setor Público do Instituto Rui Barbosa (CTCSP-IRB)

Presidente Conselheiro Rodrigo Coelho do Carmo (TCE-ES)
Coordenador-geral: Rodrigo Lubiana Zanotti (TCE-ES)
Secretária Executiva: Taline Liberato Alves (TCE-ES)

Realização: Instituto Rui Barbosa (IRB)

Parceria institucional: Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – Acordo de Cooperação nº 1/2026

Elaboração: Grupo Técnico Conjunto IRB e STN

Coordenação do Grupo Técnico Conjunto
Rodrigo Lubiana Zanotti (TCE-ES)
Rosilene Oliveira de Souza (STN)

Supervisão geral
Conselheiro Rodrigo Coelho do Carmo (TCE-ES)

Coordenação do capítulo 1
João Eudes Bezerra Filho (TCE-PE)

Coordenação do capítulo 2
Muryel Hey (TCE-PR)

Coordenação do capítulo 3
Eliane Cabrini Ramalho (TCE-ES)

Coordenação dos capítulos 4, 5 e 7
Rodrigo Lubiana Zanotti (TCE-ES)

Coordenação do capítulo 6
José Vuotto Nievas (TCE-MG)

Coordenação do capítulo 8
João Eudes Bezerra Filho (TCE-PE)

Grupo Técnico Conjunto (GTC):
Anderson Regis Saladino (TCE-PR)
Bruno Félix dos Santos (TCE-MG)
Célio Lima de Oliveira (TCE-MS)
David Tadeu Schmidt (TCE-PR)
Debora Georgia Tristão (TCE-SP)
Diego Ramos Ferreira da Silva (TCE-RJ)
Edélcio de Oliveira (STN)
Eliane Cabrini Ramalho (TCE-ES)
Fábio de Sousa Santos Soares (STN)
Giuliano Passos Cardoso (STN)
Igor Palmeira Correa Vieira (STN)
Jaime Lins e Mello Neves (TCE-PR)
João Eudes Bezerra Filho (TCE-PE)
José Vuotto Nievas (TCE-MG)
Luciano Pagnussatti (TCE-PR)
Marcos Araújo Mortoni Silva (TCU)
Muryel Hey (TCE-PR)
Pedro Eduardo Alves (TCE-MS)
Regina Lopes de Assis Bernardo (TCE-MG)
Roberto Dornelas de Melo (STN)
Rosilene Oliveira de Souza (STN)
Taline Liberato Alves (TCE-ES)

AGRADECIMENTOS

A elaboração do *Guia de Custos para o Setor Público (GCSP)* foi resultado de um trabalho colaborativo, construído a partir do diálogo entre Instituições e Profissionais comprometidos com o aprimoramento da Gestão Pública.

O Instituto Rui Barbosa agradece à Secretaria do Tesouro Nacional pela parceria e, de modo especial, aos servidores da STN que se dedicaram à elaboração deste Guia. A disponibilidade, o conhecimento técnico e o empenho desses profissionais foram fundamentais para o desenvolvimento das orientações reunidas nesta publicação.

Agradecemos também aos integrantes do Comitê Técnico de Custos no Setor Público, que se dedicaram às discussões, à análise das referências normativas e metodológicas e à consolidação das propostas apresentadas nesta publicação. O trabalho de cada participante contribuiu para dar forma a um material que busca conciliar consistência técnica e utilidade para a gestão e o controle.

Registramos nosso reconhecimento aos Tribunais de Contas, às Instituições Públicas e aos Profissionais que participaram da Consulta Pública. As contribuições recebidas ajudaram a aperfeiçoar esta versão do Guia e continuarão a orientar seu aprimoramento.

A todos que colaboraram para a construção deste trabalho, expressamos nosso agradecimento. Esperamos que o Guia apoie a Gestão Pública na produção e no uso de informações de custos em benefício da sociedade.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 8 06/11/2026 06:55:28

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Relação das siglas e abreviações empregadas no Guia de Custos para o Setor Público (GCSP).

ABC	Custeio Baseado em Atividades (*Activity-Based Costing*)
API	Interface de Programação de Aplicações (*Application Programming Interface*)
ApuraSUS	Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS
ASC	Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos
CMV	Custo das Mercadorias Vendidas
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CSP	Custo dos Serviços Prestados
CT-CONF	Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação
CTCSP	Comitê Técnico de Custos no Setor Público
DSE	Detentoras dos Sistemas Estruturantes
EP	Equipamento Público
ETL	Extração, Transformação e Carga de dados (*Extract, Transform, Load*)
GCC	Gestora Central de Custos
GCSP	Guia de Custos para o Setor Público
GRP	Sistema Integrado de Gestão Empresarial (*Government Resource Planning*)
GSC	Gestoras Setoriais de Custos
GTC	Grupo Técnico Conjunto
ICF	Índice de Qualidade da Informação Contábil e Fiscal (*Ranking Siconfi*)
ID	Identificador único do objeto de custo
IFAC	Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants*)
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (*International Organization of Supreme Audit Institutions*)
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPC-RFS	Instrução de Procedimentos Contábeis sobre o Relatório Financeiro de Sustentabilidade

IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPSAS	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards*)
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISO	Organização Internacional de Normalização (*International Organization for Standardization*)
IVS	Índice de Vulnerabilidade Social
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MIC	Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM	Nova Gestão Pública (*New Public Management*)
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PISC	Plano de Implantação do Sistema de Custos
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PNAS	Política Nacional de Assistência Social
PNCP	Portal Nacional de Contratações Públicas
PPA	Plano Plurianual
PPP	Parceria Público-Privada
SAEB	Sistema de Avaliação da Educação Básica
SEI	Sistema Eletrônico de Informações
SIAFIC	Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle
SIC	Sistema de Informação de Custos
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro
TP	Triagem Preparatória
UDH	Unidade de Desenvolvimento Humano
UG	Unidade Gestora
UIC	Usuárias da Informação de Custos
UJ	Unidade Jurisdicionada

SUMÁRIO

NOTA DO PRESIDENTE DO INSTITUTO RUI BARBOSA
Inaldo da Paixão Santos Araújo 17

NOTA DO PRESIDENTE DO COMITÊ TÉCNICO
DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO
Rodrigo Coelho do Carmo..... 21

NOTA DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL
Daniel Cardoso Leal, Heriberto Henrique Vilela do Nascimento 23

NOTA DOS COORDENADORES TÉCNICOS DO CTCSP
Rodrigo Lubiana Zanotti, Rosilene Oliveira de Souza..... 25

APRESENTAÇÃO
Inaldo da Paixão Santos Araújo, Edilson Silva 27

PARTE I
FUNDAMENTOS E GOVERNANÇA

CAPÍTULO 1
OBJETIVOS, PÚBLICO-ALVO E CONTEXTO 33
1.1 Apresentação e contexto institucional 33
1.2 Objetivos do Guia 34
1.3 Justificativa para a elaboração do GCSP 36
1.4 Público-alvo e formas de uso 36
1.5 Como usar este Guia 37
1.6 Estrutura do Guia 38
1.7 Relação com o controle externo 41

CAPÍTULO 2
FUNDAMENTOS 45
2.1 Evolução normativa da apuração de custos no setor público..... 45

2.2 O papel da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade 46
2.3 Custos, políticas públicas e direitos fundamentais..... 47
2.4 Problemas decorrentes da ausência de um sistema de custos adequado..... 51
2.5 Contribuições do Guia de Custos para os Tribunais de Contas e para a sociedade..... 51

CAPÍTULO 3
GOVERNANÇA DO SISTEMA DE CUSTOS..... 53
3.1 Introdução e fundamentação 53
3.1.1 Princípios da governança de sistemas de custos..... 53
3.1.2 Governança como requisito legal e funcional 54
3.1.3 Governança e a perspectiva federativa..... 55
3.2 Estrutura do sistema de custos: atores e responsabilidades 55
3.2.1 Atores do Sistema de Custos: identificação, atribuições e responsabilidades 56
3.2.2 Formalização institucional dos atores do sistema de custos..... 65
3.3 Governança do ciclo da gestão de custos..... 66
3.3.1 Produção, validação e aprovação..... 67
3.3.2 Integração com planejamento e orçamento 68
3.3.3 Uso gerencial da informação..... 70
3.3.4 Prestação de contas e controle externo..... 70
3.4 Coordenação interinstitucional 73
3.4.1 Papel dos Tribunais de Contas 74
3.4.2 Papel da STN e do IRB..... 75
3.4.3 Atualização metodológica do Guia..... 75
3.5 Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público..... 76
3.5.1 Natureza e Propósito..... 77
3.5.2 Composição recomendada 77
3.5.3 Institucionalização..... 77
3.5.4 O que o Fórum não é..... 78

PARTE II
METODOLOGIA E MODELAGEM DO SISTEMA DE CUSTOS

CAPÍTULO 4
MODELO DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS 81
4.1 Objetos de custos na modelagem orgânica..... 83

4.1.1 Estruturas padronizadas 83
4.1.1.1 Codificação dos objetos de custos 84
4.1.2 Atributos dos objetos de custos 90
4.1.2.1 Estrutura de Atributos 92
4.1.3 Utilização dos Atributos nas Análises de Custos 99
4.1.4 Atualização e Manutenção dos Atributos 99
4.2 Sistema de acumulação 100
4.3 Método de custeio 101
4.3.1 Classificação dos métodos 101
4.3.2 Seleção do método 102
4.4 Bases de mensuração 104
4.4.1 Variações Patrimoniais Diminutivas: depreciação, amortização e exaustão 106
4.5 Regime de apuração 108
4.6 Fato gerador do custo 111
4.7 Fluxo metodológico de acumulação dos custos 113
4.8 Relacionamentos VPDs × Elementos de Custos 114

CAPÍTULO 5
ESTÁGIOS DE MATURIDADE DO SISTEMA DE CUSTOS 117
5.1 Qualificadores dos Estágios de Maturidade 118
5.2 Fase preparatória – Qualificações Mínimas 119
5.2.1 Características da fase preparatória 119
5.2.2 Orientações para entidades em Fase Preparatória 120
5.2.3 Roteiro para atingir o Estágio 1 120
5.3 Descrição dos Estágios de Maturidade 121
5.3.1 Estágio 1 – Inicial: estruturação básica 121
5.3.1.1 Características do estágio 122
5.3.1.2 Capacidades esperadas 124
5.3.1.3 Entregas esperadas 124
5.3.2 Estágio 2 – Estruturado: sistematização e controle 125
5.3.2.1 Características do estágio 125
5.3.2.2 Capacidades esperadas 127
5.3.2.3 Entregas esperadas 128
5.3.3 Estágio 3 – Gerenciado: análise de desempenho 128
5.3.3.1 Características do estágio 128
5.3.3.2 Capacidades esperadas 131
5.3.3.3 Entregas esperadas 132
5.3.4 Estágio 4 – Estratégico 132

5.3.4.1 Características do estágio 132
5.3.4.2 Capacidades esperadas 135
5.3.4.3 Entregas esperadas 135
5.4 Critérios de transição entre estágios 136
5.4.1 Transição da fase preparatória para o Estágio 1 136
5.4.2 Transição do Estágio 1 para o Estágio 2 137
5.4.3 Transição do Estágio 2 para o Estágio 3 139
5.4.4 Transição do Estágio 3 para o Estágio 4 140
5.5 Evolução progressiva 143
5.6 Regulamentação e Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC) 144
5.6.1 Da Regulamentação por Ato Normativo dos Tribunais de Contas 144
5.6.2 Articulação e Cooperação Técnica 145
5.6.3 Conteúdo Mínimo do Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC) 146
5.7 Mecanismos de Avaliação e Validação 147
5.7.1 Autoavaliação Diagnóstica 147
5.7.1.1 Instrumento de Autoavaliação 147
5.7.2 Avaliação Externa e Validação 149

PARTE III
APLICAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO

CAPÍTULO 6
USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS 153
6.1 Introdução 153
6.2 Objetivo do sistema de custos para fins de controle externo 153
6.3 Modelagem dos objetos de custos: estrutura orgânica e centros de responsabilidade 154
6.4 Uso da informação de custos pelo controle externo 155
6.4.1 Fiscalizações e auditorias 155
6.4.2 Avaliação das quatro dimensões 156
6.4.3 Utilização responsável da informação de custos 156
6.5 Uso da informação de custos pelos gestores públicos 156
6.6 Uso da informação de custos pela sociedade e demais partes interessadas 157
6.7 Relação custo-benefício na produção e disponibilização da informação 157
6.8 Formas de comunicação dos resultados 157

6.8.1 Requisitos mínimos de disponibilização dos dados 158
6.8.2 Formas complementares de comunicação recomendadas 158
6.8.3 Categorias de relatórios quanto à finalidade e ao destinatário... 159
6.8.4 Uso pretendido por público 160
6.9 Uso prático da informação de custos: indicadores e variáveis físicas 160
6.9.1 Variáveis físicas como base para os indicadores 162
6.9.2 Indicadores de eficiência 165
6.9.3 Indicadores de eficácia 166
6.9.4 Indicadores de efetividade 167
6.9.5 Análise comparativa (*benchmarking*) 168
6.9.6 Quadro-síntese: dimensão, indicador, variável física e fonte 168
6.9.7 Integração com sistemas e bases de dados oficiais 169

CAPÍTULO 7
SOLUÇÃO TECNOLÓGICA E IMPLEMENTAÇÃO 171
7.1 Introdução e finalidade 171
7.1.1 Situações de partida distintas exigem iniciativas distintas 172
7.2 Fundamentos Legais e Normativos do Ecossistema 174
7.3 Visão Geral do Ecossistema Tecnológico 176
7.3.1 O SIC como ponto de convergência 178
7.4 Requisitos Funcionais Mínimos Recomendados 179
7.5 Arquitetura de Referência (Visão Conceitual) 180
7.6 Recomendações para a Decisão: Desenvolver ou Contratar 181
7.7 Relação com os Estágios de Maturidade (Capítulo 5) 182
7.8 Selo de Qualidade para Sistemas de Informação de Custos (SIC) 183

CAPÍTULO 8
CONSIDERAÇÕES FINAIS 185

REFERÊNCIAS 189

GLOSSÁRIO 191

APÊNDICES

APÊNDICE A
APLICAÇÕES PRÁTICAS 201

APÊNDICE B
MODELO DE ATO NORMATIVO 231

APÊNDICE C
RELATÓRIOS DE CUSTOS 239

ANEXOS

ANEXO 1
CODIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS 249

ANEXO 2
RELACIONAMENTOS VPDs X ELEMENTOS DE CUSTOS 257

ANEXO 3
ATRIBUTOS COMPLEMENTARES 283

ANEXO 4
INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DE MATURIDADE 295

ANEXO 5
VARIÁVEIS FÍSICAS 347

Conhecer os custos para melhor cuidar dos recursos públicos.

Uma das responsabilidades de quem administra e fiscaliza recursos públicos é assegurar que cada real arrecadado da sociedade seja utilizado com responsabilidade e resultados. Afinal, por trás dos números contábeis existem escolas, hospitais, serviços essenciais e pessoas que esperam respostas do Estado.

O controle da administração pública brasileira concentrou esforços no acompanhamento da execução orçamentária e financeira, na legalidade das despesas e no cumprimento dos limites fiscais. São dimensões indispensáveis, mas não respondem a uma pergunta essencial: quanto custa, efetivamente, aquilo que o Estado entrega à sociedade?

Saber quanto se gasta é importante. Conhecer o custo dos serviços e das políticas públicas é essencial para avaliar se os recursos empregados estão produzindo os resultados esperados. É nesse contexto que o Instituto Rui Barbosa (IRB), a Casa do Conhecimento dos Tribunais de Contas brasileiros, em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), apresenta este Guia de Custos para o Setor Público, fruto da cooperação de profissionais e instituições.

A publicação contribui para consolidar uma cultura de custos no Brasil, à luz da NBC TSP 34 – Custos no Setor Público, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Além de reunir orientações técnicas, pretende estimular uma mudança na forma de planejar, executar e avaliar a ação governamental, auxiliando gestores e órgãos de controle.

A informação de custos não é simples exigência legal e contábil. É instrumento de gestão, capaz de orientar escolhas, revelar desperdícios, identificar oportunidades de melhoria e favorecer a alocação mais justa dos recursos disponíveis. Ao conhecer o custo de uma vaga escolar, de um atendimento de saúde ou de um equipamento público, passamos a formular perguntas mais precisas sobre as prioridades do Estado. Sim, urge conhecer os custos para melhor cuidar dos recursos públicos.

Mas é necessário fazer uma ressalva: o menor custo nem sempre representa a melhor solução. A qualidade, a acessibilidade e os resultados dos serviços devem acompanhar qualquer análise responsável. O propósito da gestão de custos não é simplesmente gastar menos, mas

gastar melhor, com sabedoria, com compromisso social e atenção às necessidades da população.

Para os Tribunais de Contas, esse conhecimento amplia as possibilidades de atuação. O controle externo contemporâneo, sem renunciar à fiscalização da legalidade, às auditorias financeiras e de conformidade e à responsabilização quando cabível, precisa ser também preventivo, orientador e comprometido com os resultados. Informações confiáveis de custos fortalecem auditorias operacionais e avaliações de políticas públicas, permitem comparações criteriosas e fundamentam recomendações para melhorar políticas públicas.

Este Guia também reconhece a diversidade das realidades administrativas brasileiras. Seu caráter orientativo favorece a adoção progressiva de práticas, respeitadas as especificidades de cada ente e instituição. O importante é transformar dados em conhecimento e conhecimento em decisões capazes de gerar benefícios para a sociedade.

A iniciativa traduz uma convicção que orienta nossa atuação à frente do IRB: os desafios da administração pública não serão superados por instituições que trabalhem isoladamente. Cooperação, diálogo e compartilhamento de experiências são caminhos indispensáveis para construir soluções duradouras.

Registro, por isso, nosso reconhecimento à Secretaria do Tesouro Nacional e agradeço aos integrantes do Comitê Técnico de Custos no Setor Público do IRB, sob a liderança irretocável do conselheiro Rodrigo Coelho do Carmo. Faço também um agradecimento especial ao conselheiro Edilberto Carlos Pontes Lima, ex-presidente do Instituto Rui Barbosa, cuja visão institucional e compromisso com o aperfeiçoamento da gestão pública o levaram a criar o Comitê de Custos, lançando as bases para a construção desta importante iniciativa. Estendo nosso reconhecimento aos auditores, contadores, pesquisadores, servidores e colaboradores que contribuíram para a elaboração desta obra. O trabalho de todos demonstra que o Sistema Tribunais de Contas, além de fiscalizar, pode produzir conhecimento, compartilhar experiências e incentivar transformações na gestão pública.

Desejamos que estas páginas cheguem às mãos de gestores, profissionais da contabilidade, auditores, professores, estudantes e pesquisadores, tornando-se referência para a reflexão e a prática. Que também inspirem o intercâmbio de experiências com instituições de outros países, especialmente as da comunidade de língua portuguesa.

Ao apresentar este Guia, reafirmamos o compromisso do IRB com a boa governança, a valorização da ciência contábil e o aperfeiçoamento do controle externo. Que esta publicação não permaneça apenas

nas estantes, mas contribua para qualificar decisões e aproximar a administração pública das pessoas a quem deve servir.

Conhecer os custos é compreender melhor as escolhas do Estado. E compreender essas escolhas é um passo decisivo para fazer com que os recursos públicos produzam aquilo que verdadeiramente importa: uma vida melhor para todos.

Inaldo da Paixão Santos Araújo
Presidente do Instituto Rui Barbosa – IRB.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 20 06/11/2026 06:55:28

NOTA DO PRESIDENTE DO COMITÊ TÉCNICO DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

Na administração pública brasileira, há uma demanda crescente por informações transparentes, compreensíveis e capazes de orientar a tomada de decisão pelos gestores, bem como permitir uma avaliação efetiva por parte da sociedade, titular do poder, nos termos do art. 1º da Constituição da República.

A ausência de informações que permitam compreender como os recursos públicos são utilizados e quais resultados são produzidos fragiliza a confiança nas instituições e limita a capacidade de controle e avaliação da gestão pública.

Para avançar nessa direção, o Brasil já dispõe de um arcabouço normativo que prevê a apuração dos recursos consumidos na geração de bens e serviços públicos, por meio da adoção de sistemas e informações de custos no setor público.

Apesar desses avanços normativos, a implementação desses sistemas ainda encontra dificuldades. Entre elas estão a ausência de metodologias suficientemente disseminadas e padronizadas, bem como a necessidade de ampliar a utilização efetiva das informações de custos na gestão, no planejamento, na prestação de contas e no controle.

Diante desse cenário, o Instituto Rui Barbosa (IRB), que congrega os 33 Tribunais de Contas do Brasil, por meio de seu Comitê Técnico de Custos no Setor Público, construiu este Guia de Custos para o Setor Público (GCSP) com o propósito de oferecer uma referência comum que permita aos Tribunais orientar seus jurisdicionados e, no âmbito de suas competências, fomentar a produção e a utilização dessas informações.

Com isso, esperamos contribuir para o fortalecimento da confiança nas instituições públicas, por meio de informações mais transparentes e compreensíveis, e para a melhoria da qualidade do gasto público, possibilitando a comparação dos custos de bens e serviços prestados por diferentes entes e organizações públicas a partir de critérios metodológicos comuns.

O Guia também apresenta caminhos para o aprimoramento organizacional da gestão, ao tratar da governança de custos e oferecer aos gestores instrumento para avaliação do grau de maturidade de suas

organizações para a implementação de Sistemas de Custos. A partir desse diagnóstico, será possível definir estratégias de implementação compatíveis com as capacidades, necessidades e estágio de desenvolvimento de cada organização.

Não posso deixar de agradecer a todas as pessoas e instituições que confiaram na execução deste trabalho e que tornaram possível avançarmos na construção de uma referência comum para a sistematização das informações de custos no setor público.

Agradeço, portanto, ao Instituto Rui Barbosa, por meio de seu presidente, Inaldo da Paixão Santos Araújo, que, além de apoiar esta iniciativa, nos incentivou e inspirou ao longo desse caminho. De igual forma, expresso minha gratidão ao ex-presidente Edilberto Carlos Pontes Lima, que possibilitou a criação do Comitê e o início dos trabalhos.

Agradeço também a cada Tribunal de Contas que designou membros e servidores para a construção deste Guia, bem como a todas as pessoas que participaram ativa e dedicadamente desse processo.

Registro, ainda, meu agradecimento à minha equipe, que se dedicou intensamente à realização deste trabalho, e ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, que possibilitou o desenvolvimento de uma primeira versão do método e sua aplicação experimental.

Espero que possamos construir, a partir deste Guia, um amplo Fórum de Convergência que mantenha esta publicação como instrumento vivo e em permanente aprimoramento, contribuindo cotidianamente para o desenvolvimento da contabilidade, da gestão e da governança pública no Brasil e, sobretudo, para uma relação de maior confiança da sociedade.

Rodrigo Coelho do Carmo

Presidente do Comitê Técnico de Custos do Setor Público do Instituto Rui Barbosa. Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

NOTA DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

Quanto custa uma vaga em uma escola pública? E um atendimento em uma unidade básica de saúde? Todo cidadão tem o direito de fazer essas perguntas. Em grande parte do setor público brasileiro, porém, elas ainda não encontram respostas completas e comparáveis. O Guia de Custos do Setor Público (GCSP) nasce para melhorar essa realidade.

Há mais de 25 anos, a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a administração pública mantenha sistema de custos. A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 34 (Custos no Setor Público) representou um marco nessa trajetória, ao consolidar as bases conceituais e estabelecer diretrizes para a geração da informação de custos. O passo seguinte era apoiar os entes na aplicação desses fundamentos, com um referencial prático sobre por onde começar e como avançar.

O Guia é fruto do Acordo de Cooperação entre o Instituto Rui Barbosa e a Secretaria do Tesouro Nacional. Ele une a capacidade de articulação do IRB junto aos Tribunais de Contas à experiência da STN na harmonização da contabilidade pública e na condução do Sistema de Custos do Governo Federal. Seu modelo padronizado permite comparar o custo dos serviços entre órgãos e entidades, e seus estágios de maturidade oferecem um caminho possível a entes de qualquer porte.

Para os gestores, o GCSP é instrumento para planejar e decidir melhor. Para os Tribunais de Contas, é referência técnica na avaliação da qualidade do gasto. Para a sociedade, maior beneficiária deste trabalho, é a oportunidade concreta de conhecer quanto custam os serviços que ela financia.

Esta primeira edição é um ponto de partida. Seu aperfeiçoamento dependerá, sobretudo, da sua aplicação: é a experiência acumulada no uso do Guia que orientará as próximas edições e permitirá avançar para a análise dos custos de programas e políticas públicas.

Convido gestores, servidores e membros dos órgãos de controle a se apropriarem deste Guia. Conhecer o custo do que o Estado entrega é condição para gastar melhor, e gastar melhor é a forma mais direta de respeitar o cidadão.

Daniel Cardoso Leal
Secretário do Tesouro Nacional.

Heriberto Henrique Vilela do Nascimento
Subsecretário de Contabilidade Pública.

A elaboração deste Guia nasceu de uma ideia simples, mas ambiciosa: ajudar a administração pública a compreender melhor quanto custam os serviços que oferece e como os recursos públicos podem ser usados de forma mais eficiente. Em um país com as dimensões do Brasil, avançar na gestão de custos pode gerar ganhos expressivos para a sociedade (potencialmente de bilhões de reais) e contribuir para serviços públicos cada vez melhores.

Este trabalho foi construído numa parceria entre o Instituto Rui Barbosa (IRB) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a partir do Acordo de Cooperação firmado entre as instituições. O Guia reúne conhecimentos e experiências de profissionais dos Tribunais de Contas e do Tesouro Nacional, com o propósito de oferecer orientações úteis para quem está começando e para quem busca aprimorar a gestão de custos.

Como coordenadores técnicos do grupo, queremos agradecer a cada colega que participou dessa construção. A disponibilidade para compartilhar experiências, discutir caminhos e revisar o conteúdo foi essencial para que o Guia chegasse até aqui. Esse resultado é também fruto do compromisso e da colaboração de toda a equipe.

Agradecemos às autoridades e às instituições que acreditaram na iniciativa e deram apoio ao trabalho técnico – em especial, ao IRB e à STN, que viabilizaram a cooperação e confiaram à equipe a tarefa de elaborar este material.

Sabemos que a implantação da gestão de custos é um processo gradual, que envolve desafios e realidades diferentes. Por isso, este Guia não pretende oferecer uma fórmula única, mas servir de apoio para que cada instituição avance, passo a passo, na produção e no uso de informações de custos.

Os Tribunais de Contas têm uma grande oportunidade de fazer a diferença nesse processo e contribuir para um uso mais eficiente dos recursos públicos. Além de incentivar e orientar os órgãos e entidades, podem atuar para que os sistemas de custos sejam efetivamente implementados e usados na gestão, cobrando avanços concretos dentro de suas atribuições. Assim, a informação de custos pode (e deve) deixar

de ser apenas uma exigência formal e se tornar uma ferramenta para melhorar as decisões e os serviços prestados à população.

Esperamos que o Guia seja útil, incentive a troca de experiências e ajude a transformar informações de custos em decisões melhores para a gestão pública e para a sociedade.

Rodrigo Lubiana Zanotti
Coordenador técnico do grupo (TCEES/IRB).

Rosilene Oliveira de Souza
Coordenadora técnica do grupo (STN).

APRESENTAÇÃO

A gestão pública moderna exige cada vez mais transparência, eficiência e efetividade na utilização dos recursos públicos. Nesse contexto, entendemos que a informação de custos tem papel estratégico: permite aos gestores e aos órgãos de controle compreender não apenas quanto foi gasto, mas também como e em que condições os recursos foram aplicados, subsidiando decisões sobre alocação, otimização de processos e avaliação da economicidade das ações públicas. A informação de custos fornece evidências diretas para avaliar a minimização de gastos (economicidade) e a relação entre insumos e produtos (eficiência), ao permitir mensurar custos por unidade de resultado, por beneficiário e por atividade. Por outro lado, reconhecemos que a informação de custos, isoladamente, não fornece evidências suficientes para estabelecer a causalidade dos impactos observados na população, ou seja, não substitui os métodos de avaliação de eficácia e efetividade (avaliação de resultados e impactos a médio e longo prazos), que exigem desenhos e dados específicos de avaliação (contrafactuais, séries temporais, amostras etc.).

Diante desse cenário, elaboramos este Guia a partir da necessidade de consolidar orientações sobre custos no setor público, tendo como referência os principais instrumentos normativos disponíveis, em especial as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) e o *Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal* (MIC, 2ª edição).

Com este Guia de Custos para o Setor Público (GCSP), temos como propósito principal fornecer diretrizes teóricas e práticas para a geração de informações de custos padronizadas para o setor público, concebidas para serem utilizadas pelos Tribunais de Contas em seus processos de controle, conforme destacamos no capítulo 6. Consideramos essa padronização essencial para que o controle externo avalie, de maneira tempestiva e fundamentada, sobretudo a eficiência na execução dos orçamentos públicos, permitindo comparar desempenhos, identificar desvios e subsidiar julgamentos e recomendações. Ao mesmo tempo, buscamos oferecer aos gestores dados consistentes que auxiliem os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento,

avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização. Esperamos, assim, contribuir para o fortalecimento de uma gestão pública mais responsável, baseada em evidências e passível de controle efetivo.

Ao longo das últimas décadas, diferentes instrumentos normativos e institucionais reforçaram a necessidade de adoção de sistemas de custos no setor público brasileiro. Esse movimento reflete um processo de amadurecimento da governança pública, que passou a valorizar a mensuração não apenas de receitas e despesas, mas também da eficiência, eficácia e efetividade do gasto público.

Nesse contexto, a obrigatoriedade de apuração de custos remonta à Lei Federal nº 4.320/1964, que já previa informações de custos na proposta orçamentária, tendo sido ampliada pelo Decreto-Lei nº 200/1967 e consolidada pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

Sob o prisma das prerrogativas constitucionais e legais que regem o Sistema de Controle Externo, entendemos que a implementação deste Guia materializa o poder-dever de normatização das Cortes de Contas, instrumento essencial para assegurar a efetividade da fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

Ao propormos uma metodologia padronizada, buscamos contribuir para que os órgãos de controle exerçam sua competência de conferir densidade técnica e aplicabilidade imediata a comandos vigentes há décadas, transformando obrigações genéricas em parâmetros operacionais precisos e auditáveis.

Consideramos essa padronização um alicerce indispensável para o zelo pela economicidade e pela eficiência administrativa, pois viabiliza a superação do paradigma meramente formalista em favor de uma fiscalização orientada ao desempenho e aos resultados. Sob essa perspectiva, contribuímos para a consolidação de informações dotadas de integridade e força probante, elementos fundamentais para o fortalecimento da governança pública e para a tomada de decisões estratégicas.

Nessa perspectiva, consideramos imperativo destacar que o destinatário final e o maior beneficiário deste Guia é a sociedade. Ao uniformizarmos a apuração de custos, buscamos assegurar ao cidadão o direito fundamental de conhecer o real valor e a qualidade dos serviços prestados, possibilitando-lhe avaliar, de forma transparente, se o gasto público está sendo efetivamente convertido em valor público mensurável.

O GCSP insere-se, portanto, nesse contexto mais amplo de transformação. Com ele, buscamos conectar teoria e prática, oferecendo

uma base de conhecimento consistente e, ao mesmo tempo, acessível, que permita aos jurisdicionados e aos demais interessados compreender o valor da informação de custos e aplicá-la na rotina da gestão. Nesse sentido, entendemos que a informação de custos:

- fortalece a tomada de decisão, ao oferecer dados concretos sobre a utilização dos recursos;
- aprimora o planejamento e a avaliação de políticas públicas, ao possibilitar a mensuração dos resultados em relação aos recursos empregados;
- amplia a transparência e a *accountability*, contribuindo para a confiança da sociedade na gestão governamental;
- apoia o controle interno e externo, ao fornecer elementos para análises mais detalhadas sobre a eficiência e a qualidade do gasto.

Com isso, buscamos superar a visão de que a informação de custos é apenas mais uma obrigação legal e promover, na gestão pública, a compreensão de que ela constitui um instrumento de governança, de apoio à tomada de decisão e de mensuração da geração de valor público na utilização dos recursos sob responsabilidade dos gestores.

Em síntese, concebemos o presente Guia como um instrumento de vanguarda, simultaneamente pedagógico e normativo, destinado a impulsionar a melhoria contínua da gestão pública brasileira. Ao estabelecer balizas técnicas rigorosas, esta obra não apenas oferece um referencial para o fortalecimento da transparência e da eficiência alocativa, mas também instrumentaliza o Sistema de Controle Externo e os jurisdicionados na construção de uma governança pública baseada em evidências. Trata-se, portanto, de uma contribuição para a consolidação de uma administração pública que priorize o desempenho e a sustentabilidade, assegurando a legitimidade das instituições perante o Estado Democrático de Direito.

Consideramos importante destacar que o GCSP não inviabiliza nem impede que cada entidade desenvolva modelos próprios de gerenciamento de custos, adaptados às suas necessidades. Entendemos que esse avanço metodológico na mensuração de custos para atender a demandas gerenciais específicas evidencia a maturidade alcançada no tema e amplia o potencial de utilização da informação de custos como ferramenta de apoio à tomada de decisões e à governança organizacional.

Assim, esperamos que todas as unidades, à medida que experimentem o potencial da informação de custos, desenvolvam modelos

de gerenciamento personalizados que, por um lado, observem as diretrizes mínimas de padronização estabelecidas neste Guia e, por outro, forneçam informações de custos capazes de atender a necessidades gerenciais específicas.

Inaldo da Paixão Santos Araújo
Presidente do Instituto Rui Barbosa – IRB.

Edilson Silva
Presidente da Atricon.

PARTE I

FUNDAMENTOS E GOVERNANÇA

CAPÍTULO 1

OBJETIVOS, PÚBLICO-ALVO E CONTEXTO

1.1 Apresentação e contexto institucional

O Instituto Rui Barbosa (IRB) é a entidade de âmbito nacional que reúne, representa e apoia os Tribunais de Contas do Brasil, atuando na promoção do controle externo democrático, no desenvolvimento institucional dos órgãos que o integram e na disseminação de boas práticas de gestão pública.

No exercício dessas atribuições, o IRB constituiu o Comitê Técnico de Custos no Setor Público (CTCSP) com a finalidade de desenvolver um Guia de orientação para implementação de sistema de custos no setor público brasileiro, formulando orientações metodológicas que permitam aos Tribunais de Contas induzir a implementação de Sistemas de Custos na administração pública de forma padronizada.

Reconhecendo a notória especialização da Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF) na área, o IRB estabeleceu uma parceria para a elaboração conjunta do Guia de Custos para o Setor Público (GCSP). Essa cooperação técnica foi formalizada por meio do Acordo de Cooperação nº 1/2026 (Processo SEI nº 17944.000483/2026-32, publicado no D.O.U. em 19/05/2026).

A parceria une a *expertise* técnica da STN à capacidade institucional do IRB de mobilizar e disseminar as orientações junto ao Sistema de Controle Externo. Essa sinergia assegura a validação técnica do conteúdo, sua ampla divulgação e a estrita aderência às normas vigentes de Contabilidade Pública – em especial à NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) e ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 11ª edição.

Este Guia é, portanto, produto desse esforço coletivo. Trata-se de um instrumento de referência técnica elaborado para subsidiar os Tribunais de Contas na orientação dos seus jurisdicionados – união, estados, municípios e entidades das respectivas administrações direta e indireta – na estruturação e no uso de sistemas de custos que sejam, ao mesmo tempo, aderentes ao ordenamento jurídico brasileiro, compatíveis com a diversidade de porte e capacidade institucional dos entes públicos e efetivamente úteis à melhoria da gestão.

A iniciativa insere-se em um movimento mais amplo de modernização da administração pública brasileira. A literatura internacional especializada – em particular o estudo *Perspectives on Cost Accounting for Government*, publicado pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, 2000) – demonstra que sistemas de custos eficazes constituem um dos pilares de governos orientados por desempenho, e que sua adoção progressiva é viável mesmo em ambientes de capacidade técnica limitada, desde que guiada por metodologia adequada.

No contexto brasileiro, embora o arcabouço normativo já há muito determine a apuração de custos no setor público – desde a Lei nº 4.320/1964, passando pela Lei nº 101/2000, até a NBC TSP 34 (2021) –, persiste um significativo hiato de implementação, especialmente nos níveis estadual e municipal. Este Guia oferece resposta prática a esse hiato, colocando a experiência e a autoridade institucional dos Tribunais de Contas a serviço dos seus jurisdicionados.

1.2 Objetivos do Guia

O objetivo central deste Guia é fornecer um roteiro abrangente, metodicamente estruturado e progressivamente aplicável para a implementação padronizada de Sistema de Custos na administração pública federal, estadual e municipal, em consonância com as normas vigentes e com as necessidades do controle externo.

A ideia central que orienta esta iniciativa é a definição de um modelo padronizado de sistema de custos, capaz de conferir consistência metodológica às informações produzidas pelos diferentes entes e, principalmente, viabilizar a comparabilidade dos custos entre estruturas orgânicas e, futuramente, entre programas e políticas públicas. Sem padronização não há comparabilidade; e sem comparabilidade, a informação de custos perde grande parte de seu valor estratégico para o controle externo e para a sociedade.

Para tanto, o Guia persegue os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar, com base na NBC TSP 34 e nas referências normativas vigentes, de forma sistematizada, os fundamentos conceituais, normativos e metodológicos da contabilidade de custos aplicada ao setor público, capacitando gestores e profissionais contábeis a compreender e a implementar sistema de custos em suas instituições;
- Estabelecer um modelo padronizado de implementação gradual e adaptável de sistemas de custos, estruturado em estágios de maturidade, que reconheça as assimetrias de capacidade técnica, tecnológica e financeira entre os diferentes entes federativos;
- Estabelecer padrões mínimos de evidenciação das informações de custos que assegurem ao controle externo a realização de sua atividade com base em dados comparáveis, possibilitando a avaliação das contas dos gestores públicos sob os critérios de economicidade e eficiência;
- Construir bases para a integração das informações de custos ao planejamento orçamentário, à mensuração de desempenho e ao processo decisório dos gestores públicos;
- Fomentar uma cultura de gestão orientada a resultados, na qual a informação de custos seja reconhecida como instrumento estratégico de valor público e não apenas como obrigação normativa.

A informação de custos, quando adequadamente estruturada, cumpre três funções estratégicas e complementares na administração pública. Primeiro, fortalece o planejamento, fornecendo dados concretos para definição de prioridades, metas e para o monitoramento e avaliação que retroalimentam o processo planejado. Segundo, apoia a tomada de decisão, assegurando alocação mais eficiente de recursos e subsidiando decisões gerenciais e operacionais. Terceiro, amplia a transparência e a *accountability*, reunindo elementos que sustentam a prestação de contas e a responsabilização perante a sociedade e os órgãos de controle. Essas três funções integram e traduzem as diversas formas de utilização da informação de custos previstas na NBC TSP 34.

No exercício dessas funções, a informação de custos deve ser efetivamente utilizada – e não apenas produzida para fins de conformidade.

Em síntese: sem informação de custos, não há como medir, comparar nem demonstrar os resultados concretos das entregas à sociedade, o que torna o sistema de custos condicionante insubstituível de qualquer modelo de gestão pública orientada a desempenho e resultados.

1.3 Justificativa para a elaboração do GCSP

A necessidade deste Guia decorre da lacuna persistente entre o arcabouço normativo vigente e a prática administrativa nacional no que tange à apuração, análise e utilização da informação de custos. Embora a legislação, desde 2020 (LRF, art. 50, §3º), já preveja essa exigência, ainda não se consolidou na administração pública brasileira uma cultura sistemática de gestão de custos. Essa ausência compromete significativamente a identificação e a aferição dos resultados econômicos das atividades públicas, reduzindo a capacidade de tomada de decisão orientada por eficiência e economicidade.

O Guia surge, portanto, como instrumento de padronização conceitual e operacional, destinado a traduzir normas técnicas e diretrizes abstratas em orientações práticas, acessíveis e aplicáveis pelos gestores públicos e pelos órgãos de controle.

Assim, este Guia não se limita a servir como referência técnica: busca fomentar a institucionalização da gestão de custos como ferramenta de governança, transparência e aprimoramento da qualidade do gasto público, em linha com os objetivos e o público-alvo definidos neste Guia.

1.4 Público-alvo e formas de uso

Este Guia tem como destinatários centrais os Tribunais de Contas – seus dirigentes, equipes técnicas de fiscalização e auditoria, e servidores responsáveis pela orientação normativa e pela avaliação de seus jurisdicionados.

O documento foi concebido, antes de tudo, como um instrumento de apoio ao exercício do controle externo: oferece o referencial técnico necessário para que os Tribunais de Contas orientem e exijam, na forma da lei (LRF), a implementação de Sistemas de Custos pelas entidades sob sua jurisdição, e para que realizem suas atividades de controle, em especial auditorias de políticas públicas, avaliando, dentre

outros aspectos, a eficiência da gestão, com base em evidências quantitativas de custos.

A lógica que orienta o Guia parte da atuação dos Tribunais de Contas como agentes indutores: ao exigirem relatórios de custos de seus jurisdicionados e ao fundamentarem suas fiscalizações e recomendações em dados de custos, os Tribunais criam o ambiente institucional que estimula os gestores públicos a implementarem efetivamente seus Sistemas de Custos e utilizarem consequentemente as informações produzidas.

Nesse sentido, o Guia fornece aos Tribunais: referencial técnico para embasar normativos internos, orientações de auditoria e termos de referência; critérios para a avaliação progressiva da conformidade e da qualidade das informações de custos; e subsídios para que a exigência de sistema de custos se converta em alavanca para a melhoria da gestão pública, e não em mero cumprimento formal.

O Guia alcança, por essa via, os gestores públicos, dirigentes de órgãos e entidades, responsáveis pelas áreas de contabilidade, planejamento e finanças, e equipes técnicas dos entes jurisdicionados – integrantes das administrações direta e indireta dos governos federal, estaduais, do Distrito Federal e dos municípios brasileiros. São esses agentes que, no plano operacional, conduzirão a implementação do sistema de custos e farão uso cotidiano das informações geradas na tomada de decisões gerenciais.

Em razão da profunda diversidade que caracteriza a federação brasileira – que abrange desde municípios com menos de dois mil habitantes até estados com populações superiores a quarenta milhões de pessoas –, o Guia adota uma estrutura modular e progressiva, permitindo que cada ente parta do estágio de maturidade correspondente à sua capacidade instalada e avance no ritmo condizente com suas condições institucionais.

Incluem-se ainda entre os leitores potenciais os pesquisadores, acadêmicos e entidades de classe interessados no desenvolvimento da contabilidade de custos aplicada ao setor público no Brasil.

1.5 Como usar este Guia

A leitura sequencial dos capítulos proporciona uma visão integral do processo de implementação, da fundamentação teórica e normativa à solução tecnológica. Contudo, o Guia foi estruturado de modo que

cada capítulo possa ser consultado de forma autônoma, conforme a necessidade específica do leitor:

- Tribunais de Contas e gestores que buscam compreender a relevância, os objetivos, o papel e os benefícios de um sistema de custos para o controle externo e na melhoria da gestão, devem iniciar pelos Capítulos 1 e 2;
- Administrações que estão estruturando a governança do sistema encontrarão orientações específicas no Capítulo 3;
- Profissionais que precisam definir objetos de custos e método de custeio, entendendo a metodologia apresentada neste Guia, devem consultar o Capítulo 4;
- Entes que desejem diagnosticar o estágio de maturidade do seu sistema de custos e planejar sua evolução devem utilizar o Capítulo 5;
- Tribunais de Contas que pretendam fundamentar fiscalizações, auditorias e análises de eficiência na informação de custos, bem como gestores públicos interessados em seu uso gerencial, devem consultar o Capítulo 6;
- Orientações quanto à implantação de Sistema de Informação de Custos (SIC) integrado aos demais sistemas estruturantes da administração pública são tratadas no Capítulo 7.

1.6 Estrutura do Guia

O Guia está organizado em 8 capítulos, 3 apêndices, 1 glossário e 5 anexos, além das referências bibliográficas, com escopo progressivo, conforme o quadro a seguir:

Quadro 1 – Estrutura e conteúdo dos capítulos do Guia

(continua)

Capítulo	Título	Conteúdo
1	Objetivos, público-alvo e contexto	Apresenta os objetivos do Guia, os destinatários, as formas de uso e a relação com o controle externo. Contextualiza o papel do IRB e dos Tribunais de Contas na indução da gestão de custos.

(continua)

Capítulo	Título	Conteúdo
2	Fundamentos	Aborda o marco normativo e legal, a evolução da gestão pública e o papel dos custos, o contexto nacional e internacional e os desafios estruturais.
3	Governança do sistema de custos	Trata da estrutura de governança, dos atores envolvidos, das responsabilidades institucionais e dos modelos adequados ao porte do ente.
4	Modelo de gerenciamento de custos	Apresenta os elementos do modelo: objetos de custos, sistemas de acumulação, métodos de custeio e bases de mensuração.
5	Estágios de maturidade do sistema de custos	Descreve as características e ações necessárias para diagnosticar e progredir nos estágios de maturidade do sistema de custos.
6	Uso das informações de custos	Apresenta a utilidade das informações de custos estabelecendo a relação custo-resultado, indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, e o uso estratégico da informação no planejamento e tomada de decisão.
7	Solução tecnológica e implementação	Orienta sobre as soluções de TI, a integração dos sistemas de tecnologia, os requisitos técnicos e as etapas de implementação.
8	Considerações finais	Síntese das principais orientações, perspectivas de atualização do Guia e desafios remanescentes.
Glossário	Terminologias e conceitos	Terminologias e conceitos utilizados no GCSP.
Referências bibliográficas	Bibliografia	Bibliografia básica utilizada como referência.
Apêndice A	Aplicações práticas	Exemplificações práticas da aplicação metodológica deste Guia.
Apêndice B	Modelo de ato normativo	Modelo de ato normativo que institui a estrutura organizacional e define diretrizes para o funcionamento do Sistema de Custos no âmbito de cada ente.
Apêndice C	Relatórios de custos	Contém orientações para estruturação dos relatórios de custos por categorias temáticas e usuários da informação.
Anexo 1	Codificação dos Objetos de Custos	Estrutura contendo os códigos padronizados, exemplos de objetos de custos e atributos complementares.

(conclusão)

Capítulo	Título	Conteúdo
Anexo 2	Relacionamentos VPDs × Elementos de Custos	Correspondência entre as contas contábeis de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e os Elementos utilizados para acumulação e evidenciação das informações de custos.
Anexo 3	Atributos complementares	Critérios objetivos, classificações padronizadas e fontes de referência para os atributos complementares dos objetos de custos.
Anexo 4	Instrumento de autoavaliação de maturidade	Instrumento de diagnóstico interno para mensurar as qualificações mínimas exigíveis para uma entidade pública iniciar a implantação de seu sistema de custos e o estágio de maturidade do sistema de custos implantado ou em fase de implantação.
Anexo 5	Variáveis físicas	Relação padronizada de variáveis físicas por função de governo

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Os Anexos que integram este Guia constituem instrumentos de atualização contínua (documentos vivos). Suas tabelas de codificação, relacionamentos contábeis, atributos, critérios de avaliação e variáveis serão periodicamente revisados e expandidos pelo Comitê Técnico de Custos do Setor Público (CTCSP-IRB) e pelo Grupo Técnico Conjunto (STN/IRB), e suas versões, publicadas no portal do GCSP, serão identificadas por número, data de vigência e registro das alterações realizadas. As alterações que repercutam na classificação de maturidade ou na prestação de informações ao controle externo serão acompanhadas de regras de transição.

Essa dinâmica de atualização é projetada para acompanhar o processo evolutivo de maturidade dos entes federativos, fornecendo especificações técnicas progressivamente mais robustas à medida que os sistemas de custos das instituições superam as fases iniciais e avançam em direção aos estágios estruturado, gerenciado e estratégico.

As atualizações observarão o alinhamento com as normas contábeis nacionais (MCASP/PCASP) e o amadurecimento tecnológico dos sistemas estruturantes, com publicação permanente das versões oficiais no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

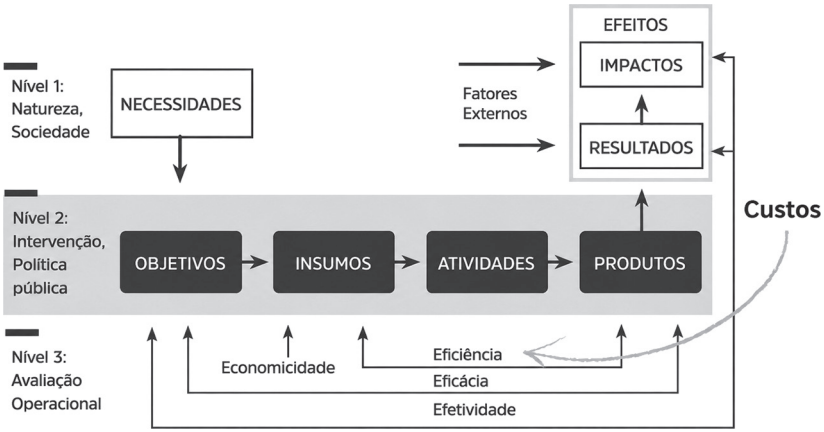
1.7 Relação com o controle externo

A implementação de sistema de custos no setor público está intimamente associada às funções constitucionais dos Tribunais de Contas. A Constituição Federal atribui a esses órgãos, entre outras competências, a fiscalização da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos da administração pública. A avaliação de economicidade – que compara o custo do que foi realizado com o que poderia ter sido realizado com os mesmos recursos – pressupõe, necessariamente, a existência de informações confiáveis sobre custos.

Nesse quadro, a Emenda Constitucional nº 139/2026 reforçou o papel dos Tribunais de Contas ao alterar o §1º do art. 31 e o art. 75 da Constituição Federal, declarando-os instituições permanentes e essenciais ao exercício do controle externo. Conjugada às competências gerais de controle externo previstas nos arts. 70, 71 e 75 da Constituição – em especial a fiscalização da economicidade e a avaliação da eficiência, que pressupõem informação confiável de custos, como exposto no início desta seção –, essa essencialidade configura construção institucional que impõe responsabilidade inafastável: se os Tribunais de Contas não tomarem a iniciativa de exigir e de induzir a implantação de sistemas de custos por seus jurisdicionados, nenhuma outra instância o fará com a mesma autoridade, capilaridade e legitimidade constitucional. A essencialidade reconhecida pela Emenda não é, portanto, atributo meramente formal: constitui o vetor mais efetivo de transformação da cultura de gestão pública no Brasil.

De acordo com a Norma Brasileira de Auditoria do Setor Público (NBASP 3910), a auditoria operacional realizada pelas Entidades de Fiscalização Superior (EFS) examina se as atividades, os programas e as organizações governamentais operam em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade. A dimensão da eficiência – que relaciona os insumos empregados aos produtos gerados – não pode ser avaliada sem o conhecimento dos custos incorridos.

Figura 1 – Diagrama das principais dimensões de desempenho em auditoria operacional



Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (TCU, 2020, p. 15).

Nesse sentido, as informações produzidas pelo sistema de custos são insumos essenciais para que os Tribunais de Contas possam:

- Verificar a relação entre os recursos empregados e os resultados alcançados em programas e projetos governamentais;
- Identificar indícios de ineficiência, desperdício ou má alocação de recursos na execução do orçamento;
- Comparar os custos de serviços públicos prestados por diferentes entes, estimulando o *benchmarking* e a adoção de melhores práticas;
- Fundamentar recomendações e determinações em auditorias operacionais com base em evidências quantitativas;
- Avaliar relatórios de gestão e prestações de contas anuais, em cumprimento às normas emitidas pelos Tribunais de Contas.

As orientações deste Guia foram concebidas para compatibilizar as necessidades gerenciais dos entes públicos com os requisitos de informação do controle externo. Os padrões de evidenciação propostos – elaborados em aderência ao MCASP 11ª edição e ao MIC 2ª edição e validados no âmbito do Acordo de Cooperação STN/IRB nº 1/2026 – permitem que os Tribunais de Contas avaliem a qualidade e a

confiabilidade das informações de custos sem impor modelos rígidos que desconsiderem a diversidade de realidades dos jurisdicionados.

Ressalta-se que a implantação de sistema de custos nos termos deste Guia, não deve ser compreendida pelos entes públicos como mero cumprimento de exigência formal. Trata-se, antes, de uma oportunidade para qualificar a gestão pública, tornando-a mais eficiente, transparente e orientada a resultados – valores que o IRB, os Tribunais de Contas e a sociedade brasileira reconhecem como fundamentos de uma administração pública verdadeiramente comprometida com o interesse público. O modelo padronizado proposto neste Guia é o que torna possível a comparação entre entes, entre períodos e entre políticas públicas, transformando a informação de custos em insumo real de decisão, fiscalização e melhoria contínua das entregas de serviços à sociedade.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 44 06/11/2026 06:55:29

CAPÍTULO 2

FUNDAMENTOS

A apuração e a gestão de custos no setor público configuram-se como instrumentos essenciais ao aprimoramento da administração pública contemporânea. No contexto brasileiro, o desenvolvimento de sistemas de custos não representa apenas uma inovação gerencial, mas o cumprimento de um dever legal e institucional voltado à transparência, ao controle e à melhoria da qualidade do gasto público. O presente capítulo, denominado Fundamentos, tem por objetivo apresentar as bases históricas, conceituais, normativas e institucionais que sustentam a adoção de sistemas de custos na administração pública.

2.1 Evolução normativa da apuração de custos no setor público

A obrigatoriedade da apuração de custos na administração pública brasileira possui raízes históricas na Lei Federal nº 4.320/1964, que estabeleceu normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Já nesse diploma legal, observa-se a preocupação com a evidenciação dos custos dos serviços públicos, especialmente no que se refere à atividade industrial do Estado.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 200/1967 ampliou essa exigência ao dispor sobre a organização da Administração Federal, reforçando o papel da contabilidade como instrumento de apoio à gestão e à avaliação de resultados. A contabilidade pública passou, assim, a assumir função estratégica, indo além do mero registro contábil para servir como base à tomada de decisão administrativa.

No cenário internacional, a discussão sobre custos governamentais ganhou relevância com os estudos promovidos pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), em especial o documento *Perspectives on Cost Accounting for Government*, publicado no ano 2000, que incentivou governos a adotarem sistemas de custos como ferramenta para o aumento da eficiência, da economicidade e da transparência na gestão pública.

No Brasil, a consolidação definitiva dessa exigência ocorreu com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei Complementar nº 101/2000). A LRF estabeleceu que a administração pública deve manter sistema de custos capaz de avaliar e acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, integrando os custos aos instrumentos de planejamento, execução e controle das políticas públicas.

2.2 O papel da Secretaria do Tesouro Nacional e do Conselho Federal de Contabilidade

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) exerce papel central na estruturação e na padronização dos sistemas de custos no governo federal. E por meio de manuais, orientações técnicas e normativos, e ainda, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor público, tem promovido o avanço das práticas contábeis nacionais aos padrões internacionais, além de incentivar o uso da informação de custos como instrumento de apoio à gestão e à tomada de decisões governamentais.

Destaca-se, nesse contexto, a incorporação da contabilidade de custos à contabilidade aplicada ao setor público, com ênfase na mensuração do consumo de recursos e na avaliação do desempenho das ações governamentais. O enfoque deixa de ser exclusivamente orçamentário e financeiro, passando a abordar aspectos patrimoniais e de custos, essenciais na avaliação da qualidade do gasto público, consolidando a utilização da informação de custos como instrumento de governança pública com o objetivo de melhorar a eficiência da gestão.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) tem atuado de maneira decisiva na normatização da contabilidade pública. A edição da NBC T 16.11, em 2011, representou marco importante ao disciplinar o sistema de informações de custos no setor público. Mais recentemente, essa norma foi substituída pela NBC TSP 34, em vigor a partir de 2024,

que adotou abordagem ainda mais moderna, alinhada às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

A NBC TSP 34 ampliou o alcance da informação de custos, integrando-a diretamente ao conceito de eficiência, reforçando seu papel como instrumento de apoio à avaliação das políticas públicas e de suporte ao controle social.

As inovações trazidas pela NBC TSP 34 não se restringem a ditames conceituais. Estabelecem, além de conceitos referentes a custos aplicados ao setor público, diretrizes e padrões a serem observados na implementação do sistema de custos. Trata de critérios para geração da informação de custos, como instrumento de governança pública, e aponta para o importante papel do gestor na adoção efetiva de modelos de gerenciamento de custos.

A NBC TSP 34 destaca a importância do alinhamento do sistema de custos com as diretrizes da alta administração, a fim de gerar informações de custos que contribuam com os processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

2.3 Custos, políticas públicas e direitos fundamentais

A mensuração e a análise dos custos assumem especial relevância quando relacionadas ao custeio das políticas públicas e à efetivação dos direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal de 1988. Direitos como saúde, educação, assistência social e segurança pública dependem, para sua concretização, da adequada alocação e gestão dos recursos públicos. Nesse contexto, evidencia-se que a concretização desses direitos está diretamente vinculada à capacidade do Estado de mobilizar e gerir recursos financeiros, sendo impossível dissociar direitos de seu custo de implementação.

Nesse sentido, o sistema de custos permite identificar quanto o Estado efetivamente consome para implementar determinada política pública, possibilitando avaliar se os recursos empregados são suficientes, eficientes e proporcionais aos resultados alcançados.

A informação de custos contribui para o aprimoramento do planejamento governamental, para a priorização de ações e para o redirecionamento de políticas que não estejam produzindo os resultados esperados. Mensurar custos significa dizer quanto recurso foi consumido por uma organização pública para produzir determinado

bem ou serviço para a sociedade, o que demonstra o vínculo direto entre gasto público e entrega de direitos à população.

Assim, o custeio adequado das políticas públicas, apoiado em sistemas de custos confiáveis, constitui instrumento fundamental para a concretização dos direitos fundamentais, na medida em que promove a racionalidade do gasto público, fortalece a transparência e assegura meios de avaliação dos gestores perante a sociedade. A própria NBC TSP 34 estabelece que a informação de custos deve servir ao "planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização", evidenciando sua função estruturante na governança pública.

A efetivação das políticas públicas constitui, assim, o principal meio pelo qual o Estado concretiza os direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal de 1988. Tais direitos, embora juridicamente reconhecidos, dependem de escolhas orçamentárias e gerenciais. Nesse contexto, a informação de custos assume papel estratégico, pois permite compreender de forma objetiva quanto o Estado consome de recursos para implementação de suas ações e quais bens e serviços são produzidos a partir desse dispêndio.

A literatura especializada aponta que a falta de informação de custos reduz a racionalidade das decisões governamentais: sem mensuração clara do que cada tipo de despesa aporta aos resultados, tornam-se inviáveis escolhas fundamentadas e aumenta-se o risco de alocação ineficiente dos recursos públicos. Na prática, a ausência desses dados impede identificar onde ocorrem desperdícios e onde há ganhos de eficiência, comprometendo a qualidade das políticas públicas. Em síntese, o desconhecimento dos custos operacionais é um forte indicativo de ineficiência na prestação de serviços e limita a capacidade do Estado de mensurar, controlar e direcionar recursos para a efetivação dos direitos.

Sob essa perspectiva, os sistemas de custos não se limitam ao registro contábil, mas constituem instrumentos de governança orientados a resultados. A NBC TSP 34 estabelece que o sistema deve "mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos", além de "apoiar as funções de planejamento e orçamento". Isso evidencia que a apuração de custos está diretamente vinculada à melhoria da qualidade das políticas públicas e, consequentemente, à efetivação dos direitos.

A gestão de custos no setor público decorre da necessidade de conciliar recursos limitados com demandas sociais crescentes, impondo à administração o desafio de alcançar melhores resultados com o que está disponível. Essa realidade evidencia que a garantia dos direitos essenciais envolve identificar custos ainda desconhecidos e depende de respostas administrativas mais eficientes na alocação e uso dos recursos.

O sistema de custos deve gerar dados compatíveis com a avaliação da eficiência e ainda subsidiar, quando possível, avaliações de eficácia e efetividade da gestão pública, permitindo aferir se os recursos aplicados nas políticas públicas estão, de fato, se convertendo em resultados sociais mensuráveis.

Na perspectiva da gestão pública contemporânea, os sistemas de custos viabilizam o monitoramento de programas governamentais e a avaliação do desempenho operacional, permitindo detectar ineficiências e orientar ajustes na alocação de recursos. Por isso, a informação de custos é ferramenta central para assegurar o uso adequado de recursos destinados à efetivação de direitos.

Além disso, a IFAC destaca que a contabilidade de custos "promove importante informação para ajudar no aprimoramento das funções de governo", evidenciando seu papel no aprimoramento das políticas públicas e na tomada de decisão. Essa função é particularmente relevante em contextos de restrição fiscal, nos quais a eficiência do gasto público se torna determinante para a manutenção e expansão dos direitos sociais.

Outro ponto importante é o papel da informação de custos na transparência e no controle social: divulgar quanto custam os serviços públicos permite relacionar os recursos aplicados aos resultados obtidos, servindo como um instrumento de fiscalização da eficiência do Estado. Assim, os custos funcionam de modo análogo aos preços de mercado, possibilitando avaliações e comparações de desempenho mesmo quando não existe um ambiente competitivo.

A noção de direitos fundamentais está diretamente ligada à disponibilidade de recursos públicos para torná-los reais: sua proteção e implementação dependem de estruturas estatais, serviços e instituições que exigem financiamento contínuo. Direitos como saúde, educação e segurança, assim como garantias processuais e acesso à justiça, demandam investimentos em pessoal, infraestrutura, sistemas administrativos e controles. Em suma, não há concretização de direitos sem orçamento nem sem gestão apropriada desses recursos.

A produção de serviços públicos, por onde se materializam os direitos fundamentais, implica consumo de recursos e, consequentemente, geração de custos que precisam ser mensurados para controle e gestão. Conhecer esses custos é fundamental para avaliar o desempenho das instituições estatais, pois a efetivação dos direitos depende da capacidade do Estado de medir e administrar adequadamente os recursos empregados.

A governança pública exige transformar recursos em resultados sociais; esses resultados traduzem-se em grande parte na concretização dos direitos fundamentais. Por isso, a informação sobre custos é ferramenta essencial para garantir que os recursos públicos sejam aplicados de modo a maximizar os benefícios sociais e assegurar a efetividade desses direitos.

À luz dessa perspectiva, a ausência de sistemas de custos no setor público não apenas compromete a eficiência administrativa, mas também fragiliza a própria garantia dos direitos fundamentais. Sem informações confiáveis sobre quanto custa implementar determinada política pública, o Estado perde a capacidade de planejar adequadamente a expansão, manutenção ou reestruturação desses direitos. Como consequência, pode haver alocação ineficiente de recursos, desigualdades na oferta de serviços e, em última instância, limitação prática no acesso da população a direitos constitucionalmente assegurados. Assim, a informação de custos deve ser compreendida como elemento essencial para a governança democrática, pois permite alinhar restrições fiscais à obrigação constitucional de promover direitos.

Dessa forma, o custeio das políticas públicas, apoiado em sistemas de custos confiáveis, constitui instrumento indispensável à concretização dos direitos fundamentais. Ao fornecer base objetiva para decisões, permitir avaliação de desempenho e ampliar a transparência, a informação de custos contribui diretamente para que o Estado realize escolhas mais racionais e promova a efetivação dos direitos em um cenário de escassez de recursos. Assim, o Guia não se limita a servir como uma referência, mas busca fomentar a institucionalização da gestão de custos como ferramenta de governança, transparência e aprimoramento da qualidade do gasto público.

2.4 Problemas decorrentes da ausência de um sistema de custos adequado

A inexistência de sistemas de custos capazes de mensurar, analisar e evidenciar o consumo de recursos públicos gera uma série de disfunções na gestão estatal.

Um dos principais problemas reside na impossibilidade de avaliar a eficiência das políticas públicas. Sem conhecer o custo de cada serviço, atividade ou programa, o gestor público não consegue responder a perguntas elementares, como: quanto custa uma consulta médica em determinada rede pública? quanto custa uma vaga na educação básica? Qual o custo operacional de uma unidade administrativa?

Outro problema recorrente é a adoção de cortes orçamentários lineares, motivados pela necessidade de ajuste fiscal, mas realizados sem base em evidências de custos. Muitas vezes o Estado tem clareza sobre a necessidade de reduzir gastos, mas não sobre as formas e prioridades desses cortes, o que leva a ajustes indiscriminados que podem comprometer políticas essenciais e a realização de direitos fundamentais.

A ausência de informação de custos dificulta comparações entre unidades, programas ou entes federativos, impedindo análises de desempenho e o aprendizado institucional; sem dados padronizados, não é possível verificar se duas secretarias que oferecem o mesmo serviço têm eficiência equivalente, nem identificar boas práticas passíveis de replicação.

Adicionalmente, a ausência de sistemas de custos fragiliza o controle externo e o controle social. Sem informações econômicas confiáveis, os Tribunais de Contas tendem a concentrar sua atuação em aspectos formais da legalidade orçamentária e financeira, sem avançar de forma consistente sobre a avaliação da economicidade e eficiência do gasto público.

2.5 Contribuições do Guia de Custos para os Tribunais de Contas e para a sociedade

O Guia de Custos representa uma ferramenta estratégica tanto para os Tribunais de Contas quanto para a sociedade, ao ampliar a base informacional necessária ao controle qualificado da gestão pública.

Para os Tribunais de Contas, o Guia contribui ao oferecer referenciais técnicos e metodológicos que permitem avaliar a atuação dos

gestores para além da conformidade legal. Sistemas de custos estruturados possibilitam aos órgãos de controle examinar a relação entre recursos empregados e resultados alcançados, fortalecendo auditorias operacionais, avaliações de políticas públicas e análises de economicidade.

Além disso, o Guia favorece a harmonização de entendimentos entre entes jurisdicionados e Tribunais de Contas, reduzindo assimetrias conceituais e promovendo maior consistência nas exigências de prestação de contas relacionadas a custos.

Do ponto de vista da sociedade, a informação sobre custos fortalece a transparência e o controle social: divulgar quanto custam os serviços públicos permite ao cidadão avaliar se os recursos arrecadados são compatíveis com os benefícios entregues. Mesmo não estando submetidos à lógica de preços de mercado, os custos funcionam como indicadores indiretos de desempenho, viabilizando comparações e julgamentos socialmente relevantes.

Dessa forma, o Guia contribui para aproximar o cidadão da gestão pública, ao transformar dados contábeis complexos em informações compreensíveis e úteis para o acompanhamento das políticas públicas. Ao mesmo tempo, reforça a legitimidade das ações estatais e a confiança institucional, ao promover maior clareza sobre como e por que os recursos públicos são consumidos.

CAPÍTULO 3

GOVERNANÇA DO SISTEMA DE CUSTOS

3.1 Introdução e fundamentação

O Capítulo 2 deste Guia demonstrou que o arcabouço normativo brasileiro, da Lei nº 4.320/1964 à NBC TSP 34, exige sistemas de custos estruturados e integrados à gestão. Este capítulo trata da condição que torna essa exigência operacional: a governança.

A NBC TSP 34 define o sistema de custos como composto por três pilares indissociáveis: o modelo de gerenciamento, o sistema de informação e a definição de funções e responsabilidades organizacionais. É nesse terceiro pilar que reside a governança, frequentemente o mais negligenciado na prática, e o que determina se os dois primeiros funcionam de forma sustentada.

A governança do sistema de custos pode ser compreendida como o conjunto de estruturas, processos e mecanismos de responsabilização que asseguram não apenas a produção da informação, mas sua qualidade, integração e uso efetivo na gestão pública. Ela responde a três perguntas práticas: quem é responsável pelo quê no sistema de custos; como a informação produzida chega às decisões de gestão; e como o sistema se mantém e evolui ao longo do tempo.

3.1.1 Princípios da governança de sistemas de custos

Este Guia propõe que a governança do sistema de custos deve ser orientada por princípios que assegurem sua efetividade, sustentabilidade e utilidade para a gestão pública. Esses princípios estão alinhados às boas práticas de administração pública e aos marcos normativos

contemporâneos. O Quadro 02 a seguir apresenta os cinco princípios orientadores, com suas definições e formas de materialização na prática institucional.

Quadro 02 – Princípios da Governança do Sistema de Custos

Princípio	O que significa	Como se materializa na prática
Accountability e transparência	Garantir que a informação de custos seja confiável, compreensível e auditável	Metodologia documentada; dados acessíveis; responsabilização formal pelos dados produzidos
Liderança e compromisso institucional	Assegurar o engajamento da alta administração no sistema de custos	Inclusão do tema na agenda estratégica; uso da informação em decisões; apoio institucional contínuo
Integração com processos de gestão	Conectar o sistema de custos aos instrumentos de planejamento e gestão	Uso no PPA, LDO e LOA; apoio à avaliação de políticas públicas; integração com indicadores
Capacitação e gestão do conhecimento	Desenvolver e manter competências técnicas necessárias ao sistema	Treinamentos periódicos; disseminação de boas práticas; documentação e padronização metodológica
Melhoria contínua e aprendizado institucional	Promover a evolução progressiva do sistema de custos	Avaliações periódicas; ajustes metodológicos; uso de modelos de maturidade

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

3.1.2 Governança como requisito legal e funcional

A governança do sistema de custos não se limita a uma boa prática gerencial: decorre de exigências normativas expressas na LC nº 101/2000, na NBC TSP 34 e nos atos dos Tribunais de Contas. O que importa destacar aqui é sua dimensão funcional: a governança é o que converte a obrigação normativa em capacidade institucional.

"Sem conformidade, a informação carece de legitimidade; sem uso efetivo, a conformidade se esvazia de sentido."

Esse entendimento encontra respaldo em movimentos normativos recentes. Em 2026, a Secretaria do Tesouro Nacional submeteu à discussão, no âmbito da Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CT-CONF), uma minuta de Instrução de Procedimentos Contábeis sobre o Relatório Financeiro de

Sustentabilidade (IPC-RFS), destinada a orientar os entes federativos na divulgação de informações sobre riscos e oportunidades climáticas.

O que importa destacar, para os fins deste Guia, não é o conteúdo temático desta instrução, mas sua lógica estruturante: a norma exige que os entes identifiquem e formalizem os órgãos responsáveis pela supervisão da informação, os fluxos de reporte, os prazos e as competências envolvidas.

A governança, nesse modelo, constitui requisito de divulgação, não orientação opcional. Esse movimento confirma uma tendência mais ampla na contabilidade pública brasileira: a exigência progressiva de que a informação financeira produzida pelos entes seja sustentada por estruturas de governança verificáveis, tendência da qual o sistema de custos, inserido no mesmo ecossistema normativo, não está isento.

3.1.3 Governança e a perspectiva federativa

A governança do sistema de custos deve considerar a diversidade institucional que caracteriza a federação brasileira. União, Estados, Distrito Federal e municípios apresentam diferentes níveis de capacidade administrativa, estrutura organizacional e maturidade em gestão.

A governança do sistema de custos deve, portanto, ser escalável e adaptável. Estruturas mais simples podem ser adotadas por entes de menor porte, enquanto modelos mais robustos são recomendados para organizações com maior capacidade institucional. Independentemente do modelo adotado, alguns elementos são indispensáveis:

- definição clara de atores e responsabilidades;
- existência de processos de produção e validação da informação;
- integração com o planejamento e a gestão;
- arquitetura de *report*;
- mecanismos de prestação de contas e controle.

3.2 Estrutura do sistema de custos: atores e responsabilidades

A implementação de um sistema de custos não se resume à escolha de uma metodologia ou à adoção de uma ferramenta tecnológica. Para que o sistema funcione de forma consistente e produza informações úteis à gestão, é indispensável definir com clareza quem faz o quê dentro da organização.

Na ausência dessa definição, o sistema tende a operar de forma desarticulada: dados são inconsistentes, responsabilidades se sobrepõem ou não são assumidas, e as informações geradas não conquistam a confiança dos gestores. Como consequência, o sistema perde relevância e deixa de cumprir seu papel de apoiar a tomada de decisão.

A NBC TSP 34 reconhece essa dimensão ao estabelecer que o sistema de custos é composto por três pilares: modelo de gerenciamento de custos, sistema de informação e definição de funções e responsabilidades organizacionais. Este último elemento é o que viabiliza a operacionalização dos demais.

Na prática, isso significa que não basta ter um modelo bem definido e um sistema funcionando. É necessário que haja atribuição clara de responsabilidades e arquitetura de *report* formalizada para:

- produzir e consolidar as informações;
- validar dados e metodologias;
- responder a dúvidas e demandas dos gestores;
- garantir a continuidade e o aprimoramento do sistema.

O Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (MIC) reforça que a efetividade do sistema está diretamente associada ao engajamento das lideranças (*tone at the top*), à capacitação das equipes e à coordenação entre as áreas envolvidas.

Esta seção apresenta os atores necessários para sustentar o sistema de custos (arquitetura de *report*), identificando suas atribuições, responsabilidades e formas de interação.

3.2.1 Atores do Sistema de Custos: identificação, atribuições e responsabilidades

O sistema de custos não é responsabilidade de uma única área. Ele depende da atuação coordenada de diferentes áreas da entidade, cada uma no exercício de um papel com funções específicas. A clareza na definição desses atores é condição essencial para garantir a qualidade das informações e seu uso na gestão. Mais do que criar estruturas, trata-se de organizar e formalizar as atribuições e responsabilidades que constituem o sistema de custos.

Essa organização da governança encontra respaldo normativo expresso. O item 66 da NBC TSP 34 estabelece que "a geração das informações de custo é atribuição do profissional da contabilidade, mas a

integridade e fidedignidade das informações extraídas das bases de dados de origem são de responsabilidade dos gestores das transações registradas nos sistemas integrados ao sistema de informação de custos".

A norma, portanto, separa duas responsabilidades distintas e não substituíveis entre si: a de gerar a informação de custos, atribuída ao profissional da contabilidade, e a de assegurar a qualidade dos dados de origem, atribuída aos gestores das transações que alimentam o sistema. Nesse contexto, o profissional da contabilidade é responsável por gerar a informação de custos, com base em dados de fontes sobre as quais não exerce controle e, por isso, cada área deve assumir suas funções e responsabilidades no sistema de custos. Assim, atuando em sintonia, a informação de custos apresentará valor qualitativo e mitigará riscos de integridade, de inconsistência, de intempestividade etc.

Cabe à governança institucionalizar a atribuição prescrita na Norma.

A alta administração de cada entidade deve promover o arranjo institucional que torne exigível a colaboração entre as áreas, atribuindo formalmente as responsabilidades descritas na NBC TSP 34. Esse direcionamento identifica o destinatário e atribui responsabilidade pela qualidade da informação de custos a quem compete, evitando responsabilizações indevidas.

A norma vai além ao qualificar como essa atribuição deve ocorrer: o planejamento do modelo deve ser amparado pelo apoio ativo da alta administração, "que dotará formalmente a equipe responsável pelo modelo com poder de decisão e com dedicação exclusiva" (item 47, alínea "a"). Não basta, portanto, designar responsáveis: é preciso dotá-los de capacidade decisória e de tempo, sob pena de a gestão de custos ser exercida como atribuição residual, acumulada por servidores integralmente ocupados com outras rotinas. Reconhece-se que a dedicação exclusiva nem sempre será viável nos entes de menor porte, mas ela permanece como referência a ser perseguida.

Por essa razão, a definição de atores aqui apresentada não constitui mera descrição organizacional: é o instrumento pelo qual a entidade converte a responsabilidade normativa abstrata em atribuições concretas, verificáveis e passíveis de responsabilização.

A seguir, são apresentados os atores que compõem o sistema de custos, com suas atribuições e responsabilidades:

Quadro 03 – Atores da governança do sistema de custos

(continua)

Ator	Identificação	Papéis	Principais responsabilidades
a) Alta administração	Presidente, Prefeitos, e Governadores, Ministros e Secretários de Estado, Presidentes dos Poderes Legislativo, Judiciário e dos Tribunais de Contas, Procuradores Gerais, Defensores Públicos Gerais, Presidentes de Autarquias, Empresas e Fundações Públicas e cargos equivalentes.	Assegurar legitimidade institucional	• Aprovar diretrizes e políticas relacionadas ao sistema de custos • Garantir recursos necessários: pessoas, orçamento e tecnologia • Incorporar a análise de custos nos processos decisórios • Promover cultura organizacional orientada a resultados e eficiência • Determinar que as Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) disponibilizem seus dados e promovam as adequações necessárias à integração com o Sistema de Informação de Custos • Dirimir conflitos de prioridade entre a Gestora Central de Custos (GCC) e as Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), assegurando que as demandas do sistema de custos sejam atendidas nos prazos pactuados • Sem o envolvimento da alta administração, o sistema tende a se limitar a uma obrigação formal, sem impacto efetivo na gestão. Esse envolvimento é particularmente crítico na articulação intersetorial: a Gestora Central de Custos depende de dados produzidos por áreas sobre as quais não exerce comando hierárquico, e somente a autoridade da alta administração é capaz de tornar essa colaboração exigível.
b) Gestora Central de Custos (GCC)	Unidade, equipe ou responsável designado para coordenar o sistema de custos.	Coordenar o sistema de custos, objetivando consistência metodológica e geração de informações padronizadas	• Definir, documentar e manter a forma de aplicação da metodologia de apuração de custos no sistema de custos de que trata o Guia • Estabelecer normas, orientações e procedimentos que subsidiem a apuração pelas Gestoras Setoriais de Custos (GSC) • Coordenar o cadastro dos objetos de custos e de seus atributos • Manter o sistema de informação de custos e propor as adequações necessárias no SIAFIC e nos demais sistemas estruturantes

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 58 06/11/2026 06:55:29

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 59 06/11/2026 06:55:29

(continua)

Ator	Identificação	Papéis	Principais responsabilidades
			• Orientar e acompanhar a integração das bases de dados dos sistemas estruturantes ao sistema de informação de custos • Apoiar e capacitar as Gestoras Setoriais de Custos (GSC), as Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) e as Usuárias da Informação de Custos (UIC), conforme suas respectivas atribuições • Supervisionar as atividades das Gestoras Setoriais de Custos (GSC), com vistas à consistência das informações produzidas • Conduzir a autoavaliação de maturidade e coordenar a elaboração e o monitoramento do Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC) • Recomenda-se que a GCC esteja diretamente vinculada à alta administração ou à unidade que exerça, no âmbito do ente, as atribuições de órgão central de contabilidade, quando for o caso.
c) Gestoras Setoriais de Custos (GSC)	Unidade, equipe ou responsável designado para operar o sistema de custos, sob a coordenação metodológica da Gestora Central de Custos (GCC).	Apoiar a Gestora Central de Custos (GCC) na operacionalização do sistema de custos, assegurando a aderência local à metodologia padronizada	• Aplicar, em um ou mais centros de responsabilidade, a metodologia definida pelo Guia e documentá-la • Identificar e manter atualizados os objetos de custos e seus atributos no âmbito de cada centro de responsabilidade • Articular-se com as Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) locais para assegurar a fidedignidade e a tempestividade dos dados • Validar os custos apurados no âmbito de cada centro de responsabilidade, incluindo as variáveis físicas, quando cabível • Subsidiar os gestores locais com análises gerenciais e apoiá-los na interpretação dos relatórios • Reportar à Gestora Central de Custos (GCC) inconsistências, lacunas metodológicas e necessidades de aperfeiçoamento

(continua)

Ator	Identificação	Papéis	Principais responsabilidades
			• A atuação das Gestoras Setoriais de Custos (GSC) é o que torna viável a coordenação central: sem interlocutor designado em cada centro de responsabilidade ou em cada grupo de centros de responsabilidade afins, a Gestora Central de Custos (GCC) não dispõe de capilaridade para conduzir o sistema de custos. Recomenda-se que cada GSC esteja vinculada à direção do órgão ou entidade em que atua ou, se for o caso, à respectiva unidade setorial de contabilidade.
d) Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC)	Unidade, equipe ou responsável designado para realizar o registro primário das transações nos sistemas estruturantes, como a folha de pagamento, as requisições e baixas de almoxarifado, a movimentação patrimonial e o atesto de documentos fiscais, entre outros.	Registrar as transações na origem, com fidedignidade, tempestividade e correta identificação do objeto de custo	• Registrar as transações de forma fidedigna, completa e tempestiva, observando os procedimentos definidos • Identificar corretamente, no momento do registro, o centro de responsabilidade ou objeto de custo a que a transação se refere • Cumprir os prazos de registro estabelecidos • Corrigir as inconsistências apontadas pelas Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), pela Gestora Setorial de Custos (GSC) ou pela Gestora Central de Custos (GCC) • Reportar dificuldades operacionais que comprometam a qualidade do registro
e) Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE)	Unidade, equipe ou responsável designado pela gestão dos sistemas estruturantes e das bases de dados primárias	Assegurar que os sistemas estruturantes capturem, preservem e disponibilizem os dados necessários à apuração de custos.	• Parametrizar os sistemas sob sua gestão para permitir a identificação do objeto de custo no registro das transações • Estabelecer controles de validação na entrada de dados, de modo a prevenir registros inconsistentes • Garantir a integridade, a consistência e a rastreabilidade dos dados e registros

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 60 06/11/2026 06:55:29

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 61 06/11/2026 06:55:29

(continua)

Ator	Identificação	Papéis	Principais responsabilidades
	(contabilidade, gestão de pessoas, patrimônio, almoxarifado, contratos, frota e tecnologia da informação, entre outras).		• Viabilizar a integração com o Sistema de Informação de Custos e cumprir os prazos de disponibilização pactuados • Disponibilizar, além dos dados financeiros, as informações físicas e operacionais úteis à apuração de custos, notadamente as que possam servir como variáveis físicas ou direcionadores • Orientar as Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) quanto aos procedimentos de registro • Apoiar a definição de critérios de atribuição de custos • Reportar à Gestora Central de • Custos (GCC) inconsistências e limitações dos sistemas
f) Usuárias da Informação de Custos (UIC)	Gestores dos centros de responsabilidade que utilizam a informação de custos para qualificar decisões, monitorar a eficiência e otimizar a alocação de recursos sob sua gestão	Transformar a informação de custos em ação gerencial	• Utilizar e analisar os relatórios de custos • Definir parâmetros e indicadores de eficiência • Identificar oportunidades de otimização • Tomar decisões baseadas nas informações de custos • Implementar ações de melhoria • Realizar *feedback* metodológico • Zelar pela fidedignidade dos elementos de custo consumidos em seu centro de responsabilidade, respondendo pela qualidade dos dados que lhes dão origem • Promover a adequação dos processos internos de seu centro de responsabilidade e sua conexão com as rotinas das Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), por iniciativa própria ou em atendimento a recomendações do controle interno, de modo a assegurar a qualidade da informação de custos • Colaborar com a respectiva Gestora Setorial de Custos (GSC) e com as Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) que atuam em seu centro de responsabilidade no fornecimento tempestivo das informações operacionais e das variáveis físicas a ele relativas

(conclusão)

Ator	Identificação	Papéis	Principais responsabilidades
g) Controladoria Interna	Unidade responsável pelo controle interno	Avaliar a aderência das unidades às diretrizes da alta administração, a qualidade e a utilização da informação de custos, os riscos inerentes ao sistema.	• Realizar auditorias sobre a informação de custos • Verificar aderência às normas e metodologias • Identificar riscos e fragilidades • Propor melhorias nos processos e controles • Avaliar o uso das informações na gestão

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 62 06/11/2026 06:55:29

Em entidades de menor porte ou com estrutura organizacional pouco segmentada, os papéis de Gestora Central de Custos (GCC) e de Gestora Setorial de Custos (GSC) podem ser exercidos pela mesma unidade, dispensando-se a segregação em unidades distintas.

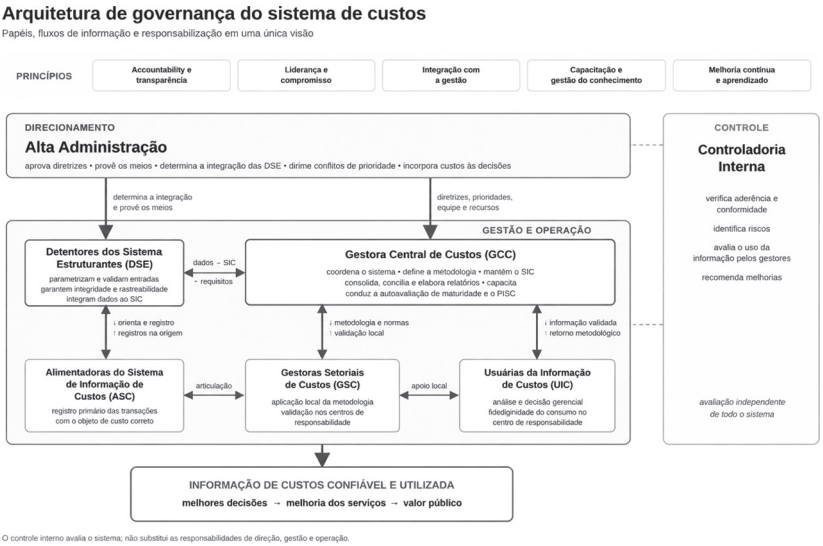
A designação de unidade específica para exercer o papel de GSC é recomendada quando a dispersão dos centros de responsabilidade tornar inviável que uma única unidade exerça, simultaneamente, a coordenação do sistema de custos, própria da GCC, e a operacionalização da metodologia junto a cada centro de responsabilidade, própria da GSC.

Pela mesma razão, o papel de Detentora dos Sistemas Estruturantes (DSE) pode ser exercido pela GCC quando a gestão dos sistemas estruturantes e a do sistema de custos estiverem concentradas no mesmo responsável, situação comum em entidades de menor porte. Nesse caso, ganha relevância a avaliação pela Controladoria Interna, já que a mesma unidade passa a gerar e a consolidar a informação de custos.

Essa definição dos atores GCC e GSC é adequada ao sistema de custos de natureza padronizada, voltado à prestação de contas, que é objeto deste GCSP. No caso de sistemas de custos destinados a aplicações gerenciais específicas de um órgão ou entidade, a GSC pode acumular o papel de GCC.

A Arquitetura de governança do sistema de custos pode ser representada conforme figura a seguir:

Figura 2 – Arquitetura de Governança do Sistema de Custos



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

A estrutura apresentada no modelo tem caráter sistêmico. Ela demonstra que um sistema de custos na administração pública depende do equilíbrio entre quem direciona (alta administração), quem gerencia e opera (GCC, GSC, ASC, DSE e UIC) e quem avalia (controladoria interna), tendo sempre como norte a melhor entrega de serviços à sociedade.

A entrega de valor público é a razão de ser de qualquer entidade da administração pública. Representa os resultados da entidade, em atendimento às necessidades da sociedade, de acordo com o interesse público.

Os princípios estabelecem as premissas que devem direcionar a entidade pública para o êxito do sistema de custos e sustentam os pilares que dividem a responsabilidade em níveis de governança: liderança e direcionamento (o topo decisório, focado na governança política e na fixação de diretrizes), gestão e operação (onde o dado bruto é lapidado, as metodologias são aplicadas e as decisões gerenciais acontecem) e controle (é o pilar responsável por garantir a integridade, a confiabilidade metodológica e a conformidade de todo o processo).

Cada ator conecta-se a um dos pilares da governança. À Alta Administração cabe o direcionamento; à Gestora Central de Custos (GCC), às Gestoras Setoriais de Custos (GSC), às Alimentadoras do

Sistema de Informação de Custos (ASC), às Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) e às Usuárias da Informação de Custos (UIC), a dimensão de gestão e operação, exercida de forma colaborativa sob a coordenação da GCC; e à Controladoria Interna, o controle.

O modelo propõe a correlação entre esses atores e a estrutura organizacional já existente da entidade, de modo que as atribuições e responsabilidades de cada ator sejam conferidas às áreas que efetivamente o exercerão.

Não se exige, portanto, a criação de novas estruturas: um mesmo órgão ou unidade pode exercer mais de um papel, e um mesmo papel pode ser distribuído entre diferentes unidades, conforme o porte e a organização da entidade.

3.2.2 Formalização institucional dos atores do sistema de custos

Os atores, papéis e responsabilidades descritos na seção anterior precisam estar documentados em ato normativo próprio do ente. Sem isso, os arranjos definidos na seção anterior dependem da memória das equipes e da continuidade das gestões, tornando-se vulneráveis a qualquer reestruturação administrativa.

O instrumento adequado varia conforme o porte e a organização do ente, devendo-se privilegiar o de maior força normativa possível. A lei confere maior estabilidade ao sistema de custos, protegendo-o de descontinuidades decorrentes de mudanças de gestão, e é indispensável quando a estruturação implicar criação de órgãos ou aumento de despesa. Não sendo esse o caso, o decreto do chefe do Poder Executivo é instrumento adequado para dispor sobre a organização e o funcionamento da administração. Recomenda-se que os elementos estruturantes, como atores, papéis, responsabilidades e vínculos, constem do ato de maior hierarquia, reservando-se a portarias o detalhamento operacional, como prazos, rotinas e fluxos, que demanda atualização mais frequente. Nos entes que adotem comitês ou grupos de trabalho intersetoriais, o ato deve especificar sua composição, competências e regras de funcionamento. Os demais Poderes e órgãos autônomos deverão editar atos próprios, observada sua autonomia. Em qualquer caso, o instrumento deve ser público e efetivamente observado.

O ato de formalização, complementado, quando for o caso, por atos de natureza operacional, deve contemplar, no mínimo:

- identificação da Gestora Central de Custos (GCC), com suas atribuições, responsabilidades e seu vínculo hierárquico;
- identificação das Gestoras Setoriais de Custos (GSC), quando adotadas, com suas atribuições, responsabilidades e vínculo com a GCC;
- identificação das Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), com os sistemas sob sua gestão, suas atribuições e responsabilidades;
- identificação das Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC), com suas atribuições e responsabilidades;
- identificação das Usuárias da Informação de Custos (UIC), com suas atribuições e responsabilidades;
- definição das atribuições e responsabilidades da Controladoria Interna;
- definição da periodicidade de apuração e dos prazos para o cumprimento das obrigações de cada ator;
- definição de mecanismos de reporte à alta administração, inclusive quanto às informações gerenciais mínimas a serem produzidas e aos respectivos prazos de entrega; e
- previsão de regras de revisão e atualização do próprio ato normativo.

Além disso, recomenda-se que as responsabilidades e atribuições não sejam apenas conferidas às unidades, mas também a funções ou cargos, de forma a fortalecer a responsabilização e reduzir riscos de descontinuidade.

O Apêndice B deste Guia apresenta modelo de ato normativo que institui a estrutura de governança e define diretrizes para o funcionamento do sistema de custos, remetendo a ato complementar da GCC o detalhamento operacional, como prazos, rotinas e informações gerenciais mínimas.

3.3 Governança do ciclo da gestão de custos

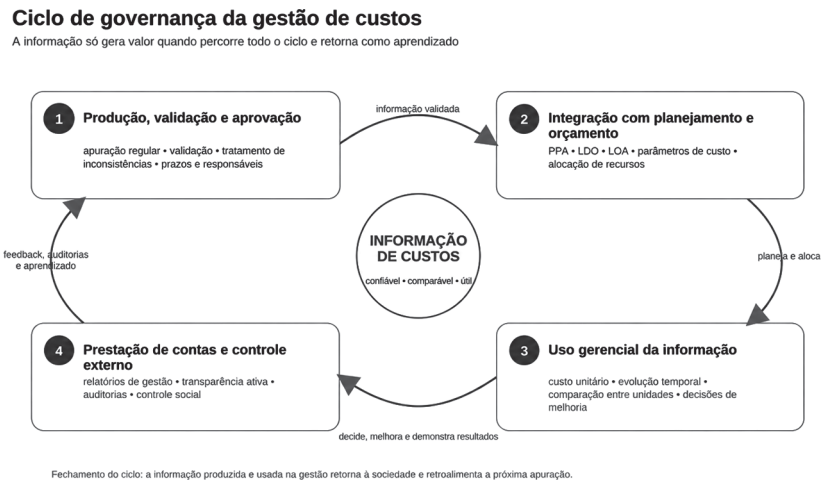
Os atores descritos na seção anterior respondem a pergunta quem é responsável pelo sistema de custos. Esta seção responde à pergunta que vem a seguir: o que essas responsabilidades precisam produzir?

A resposta é um ciclo. A informação de custos nasce quando os dados são coletados e apurados com regularidade. Ganha sentido

quando é integrada às decisões de planejamento e alocação de recursos. Cumpre sua função quando orienta a gestão operacional. E completa sua trajetória quando retorna à sociedade como evidência de como os recursos públicos foram utilizados e se submete à verificação do controle externo, cujas constatações retroalimentam o ciclo. O papel dos Tribunais de Contas no uso dessa informação é tratado no Capítulo 6.

A Figura 3 a seguir ilustra as quatro etapas do ciclo e as relações entre elas.

Figura 3 – Ciclo de Governança



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

3.3.1 Produção, validação e aprovação

A qualidade da informação de custos começa no momento em que ela é produzida, e esse momento precisa estar estruturado como um processo: etapas definidas, responsáveis identificados e prazos estabelecidos. Sem essa estrutura, a apuração tende a ocorrer de forma irregular, com critérios variáveis entre períodos e inconsistências que comprometem tanto a comparabilidade quanto a credibilidade dos dados.

Periodicidade. Recomenda-se que o ente defina, em seu ato normativo de governança (conforme seção 3.2.2), a periodicidade de apuração das informações de custos. A periodicidade mensal é preferível:

alinha o sistema de custos ao ciclo orçamentário-financeiro, permite identificar desvios antes que se consolidem e garante que a informação seja útil para decisões gerenciais correntes.

Um ponto frequentemente negligenciado. O fluxo de produção e validação precisa incluir, desde o início, um procedimento claro para tratar as informações que não passam na validação. Definir esses procedimentos antes que os problemas ocorram evita que a fase de validação se transforme em negociação casuística, comprometendo tanto a qualidade da informação quanto os prazos do ciclo.

3.3.2 Integração com planejamento e orçamento

A informação produzida e validada precisa encontrar o caminho das decisões. Sem isso, o sistema de custos cumpre função documental, não gerencial. O ponto de entrada mais imediato é o ciclo orçamentário: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual são os instrumentos pelos quais o ente define prioridades, estabelece metas e aloca recursos públicos. A informação de custos pode qualificar cada um desses momentos de forma específica.

No Plano Plurianual, os dados históricos de custo por programa, política ou serviço oferecem base mais robusta para estimar despesas futuras. Ao distinguir custos fixos de variáveis e identificar ineficiências, o ente fundamenta com evidências as decisões sobre onde expandir, contrair ou reorganizar serviços.

Na Lei de Diretrizes Orçamentárias, a informação de custos sustenta a definição de metas de eficiência, permitindo estabelecer parâmetros de custo unitário por serviço como referência para o exercício seguinte – lógica que exige evidências e cria compromissos mensuráveis, em contraste com a simples projeção de percentuais de crescimento de despesa.

Na Lei Orçamentária Anual, a informação de custos apoia a definição de dotações com base em parâmetros objetivos. Saber quanto custa atender um aluno, realizar uma consulta na atenção básica ou manter um quilômetro de via urbana permite que a alocação orçamentária seja orientada por metas de volume de serviço, não apenas por limites globais de despesa. Cabe notar ainda que a Lei Federal nº 14.133/2021 reforça essa lógica ao disciplinar, em seus artigos 12 e 18, a utilização de informações de custo na elaboração do Plano Anual de Contratações e na estimativa de preços nas licitações públicas.

Cabe reconhecer, contudo, que a articulação entre a informação de custos e o ciclo orçamentário não é imediata nem automática. Os dois sistemas operam segundo lógicas distintas: o orçamento estrutura-se em bases predominantemente orçamentária e financeira, organizadas por natureza de despesa, ação e unidade orçamentária, ao passo que a informação de custos é apurada pelo regime de competência e organizada por objeto de custo. Essa assimetria produz dificuldades concretas de correspondência, uma vez que a despesa empenhada em determinado exercício nem sempre corresponde ao consumo econômico do período, e o objeto de custo raramente coincide, ponto a ponto, com a classificação orçamentária.

Por essa razão, a integração aqui tratada deve ser compreendida como objetivo a ser perseguido de forma progressiva, e não como condição prévia ao funcionamento do sistema de custos. Trata-se de horizonte associado aos estágios mais avançados de maturidade, conforme o Capítulo 5, e não de requisito exigível dos entes em fase inicial de implementação. Nos primeiros estágios, espera-se que a informação de custos seja produzida com qualidade e tempestividade suficientes para subsidiar decisões pontuais; a incorporação sistemática ao processo de elaboração do PPA, da LDO e da LOA constitui evolução posterior, dependente da consolidação das bases de dados, da estabilidade da metodologia e do amadurecimento da cultura gerencial da entidade.

O avanço nessa direção não pressupõe a convergência dos regimes contábil e orçamentário, tampouco a substituição de um pelo outro. Pressupõe, sim, que a entidade construa progressivamente pontes analíticas entre as duas bases, tratando a informação de custos como camada complementar de análise, capaz de qualificar as decisões orçamentárias sem com elas se confundir.

Recomenda-se que o ente estabeleça, em seu ato normativo de governança, os pontos de conexão entre o sistema de custos e o ciclo orçamentário: quais informações devem ser fornecidas, em que formato, em que momento e para quem. A ausência dessa definição é uma das principais razões pelas quais sistemas de custos tecnicamente bem construídos não chegam a influenciar as decisões de alocação de recursos.

Essa definição pode ser construída de forma incremental, começando por conexões pontuais e ampliando-se à medida que o sistema amadurece.

3.3.3 Uso gerencial da informação

Para que a informação de custos seja efetivamente utilizada, ela precisa ser apresentada em linguagem acessível e orientada para a tomada de decisão. Relatórios excessivamente técnicos, voltados apenas para o cumprimento de obrigações formais, raramente influenciam o comportamento dos gestores.

Recomenda-se que a unidade gestora de custos produza, com regularidade, informações gerenciais que incluam:

- Custo unitário por serviço prestado: o custo por aluno atendido, por consulta médica realizada, por processo instruído, por quilômetro de via mantida, entre outros exemplos, oferece parâmetros objetivos para avaliação da eficiência operacional e para a comparação entre unidades ou períodos.
- Evolução temporal dos custos: o acompanhamento da variação dos custos ao longo do tempo, distinguindo variações decorrentes de alterações de volume, de preços ou de composição dos insumos, permite identificar tendências e antecipar pressões orçamentárias.

Comparação entre unidades similares: quando disponível, a comparação dos custos entre unidades executoras de mesma natureza, como escolas, unidades básicas de saúde e delegacias, estimula a busca por boas práticas e oferece subsídios para a definição de metas de eficiência.

A apresentação dessas informações deve ser adaptada ao perfil do público destinatário. Para gestores operacionais, são mais pertinentes os dados por unidade ou processo; para a alta administração, são mais úteis as visões agregadas por programa ou área de política pública.

3.3.4 Prestação de contas e controle externo

As informações de custos devem integrar os instrumentos de prestação de contas do ente, contribuindo para uma transparência de natureza qualitativa, que vai além de informar quanto foi gasto e permite compreender quanto custou cada serviço prestado e com que eficiência os recursos públicos foram utilizados.

Essa distinção é relevante porque os usuários da informação financeira pública têm perfis e necessidades distintas. Credores e investidores avaliam a sustentabilidade fiscal e a capacidade de pagamento

do ente. Cidadãos e usuários diretos dos serviços públicos precisam de referenciais que lhes permitam exercer o controle social. Membros do Poder Legislativo utilizam a informação para decidir sobre a alocação orçamentária e para fiscalizar o Executivo. Os órgãos de controle externo demandam dados que fundamentam auditorias de desempenho, economicidade e eficiência. Quando a informação de custos está ausente ou é inconsistente, cada um desses grupos perde capacidade de exercer sua função, e o ente perde credibilidade perante todos eles simultaneamente.

Nesse sentido, recomenda-se que as informações de custos sejam incorporadas aos relatórios de gestão e à prestação de contas anual, com apresentação de indicadores de custo por unidades organizacionais, possibilitando a avaliação da economicidade e da eficiência pela alta administração, pelos órgãos de controle interno e externo e pela sociedade.

Responsabilidade da Alta Administração. Cabe à alta administração, nos termos do Quadro 03 e do ato normativo de que trata o item 3.2.2, responder pela implementação e pelo funcionamento continuado do sistema de custos e não pela elaboração de cada relatório. Essa responsabilidade se manifesta em quatro frentes: aprovar as diretrizes e a metodologia adotadas; assegurar os recursos de pessoal, orçamento e tecnologia necessários à operação; incorporar a informação de custos aos processos decisórios; e prestar contas do estágio de implementação alcançado. Nos relatórios de gestão, isso significa demonstrar em que estágio de maturidade o sistema se encontra (Capítulo 5), quais objetos de custos já estão modelados, que decisões foram tomadas com apoio da informação produzida e quais lacunas permanecem. A ausência do sistema, ou sua redução a uma obrigação formal sem uso gerencial, é ela própria informação relevante para a prestação de contas.

Responsabilidade dos demais gestores pela geração dos relatórios. A produção dos relatórios distribui-se conforme as atribuições fixadas no item 3.2.1. À Gestora Central de Custos (GCC) compete elaborar e consolidar os relatórios gerenciais, verificar sua consistência metodológica e apoiar a interpretação dos resultados. Às Gestoras Setoriais de Custos (GSC) cabe validar, em primeira instância, os custos apurados nos centros de responsabilidade sob sua esfera. Às Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) cabe o registro fidedigno e tempestivo das transações na origem, e às Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), a integridade, a rastreabilidade e a disponibilização tempestiva

dos dados que sustentam os relatórios. Às Usuárias da Informação de Custos (UIC) incumbe analisar os relatórios recebidos, converter seus achados em decisões e devolver à GCC o retorno metodológico que permite aperfeiçoá-los. Ao controle interno cabe verificar a aderência dos relatórios às normas e metodologias adotadas e avaliar seu uso efetivo na gestão.

Conexão com os modelos de relatórios. Os formatos de comunicação, os requisitos mínimos de disponibilização dos dados e os destinatários de cada produto estão tratados no item 6.8. As orientações sobre a estruturação dos relatórios de acordo com os usuários da informação organizados por área temática e estágios de maturidade correspondentes, constam do Apêndice C. Recomenda-se que o ato normativo previsto no item 3.2.2 vincule expressamente as informações gerenciais mínimas a serem produzidas pela unidade responsável por sua elaboração e o respectivo prazo de entrega, de modo que a arquitetura de *report* deixe de depender de arranjos informais.

Aos instrumentos de transparência ativa, como portais de dados abertos e painéis de monitoramento, tornando os referenciais de custo acessíveis ao cidadão e fortalecendo o controle social.

Ao relacionamento com os órgãos de controle externo, oferecendo subsídios técnicos para auditorias operacionais e de desempenho, que cada vez mais demandam informações sobre eficiência e economicidade da ação governamental.

A incorporação das informações de custos à prestação de contas representa, em última instância, o fechamento do ciclo de governança: a informação produzida, validada, utilizada na gestão e integrada ao planejamento retorna à sociedade como evidência de responsabilidade no uso dos recursos públicos. É nesse ponto que a governança do sistema de custos deixa de ser um arranjo interno da organização e passa a cumprir uma função pública, ao demonstrar que o ente não apenas gastou dentro das normas, mas que sabe o quanto custou cada resultado que entregou.

Esse fechamento do ciclo, contudo, não depende apenas da atuação isolada de cada ente. Conforme discutido na seção 1.7, a avaliação de economicidade pelos Tribunais de Contas pressupõe informações de custos padronizadas e confiáveis – e é exatamente isso que a governança do sistema de custos, quando bem estruturada, garante. A consistência e a comparabilidade em âmbito nacional exigem que diferentes atores institucionais atuem de forma coordenada, tema da seção seguinte.

3.4 Coordenação interinstitucional

A coordenação interinstitucional não é um mecanismo complementar ao sistema de custos: é condição para que ele exista de forma consistente em escala nacional. Sem ela, cada ente produz informação segundo critérios próprios, sem comparabilidade, sem retroalimentação e sem horizonte de evolução compartilhada. O resultado é um arquipélago de sistemas isolados, tecnicamente variados e institucionalmente frágeis.

A NBC TSP 34 reconhece a informação de custos como instrumento de governança pública voltado ao apoio dos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização (CFC, 2021, p. 2). Realizar esse potencial em uma federação com mais de cinco mil municípios, realidades institucionais heterogêneas e capacidades administrativas desiguais exige que diferentes atores atuem de forma articulada, com papéis definidos e fluxos de comunicação estruturados.

A coordenação interinstitucional opera em quatro camadas articuladas:

A camada normativa reúne os órgãos responsáveis pela produção e atualização das normas que sustentam o sistema de custos: a STN, na harmonização metodológica e no alinhamento com o MCASP, e o CFC, na edição e revisão da NBC TSP 34.

A camada de coordenação concentra as instâncias responsáveis por manter o Guia vivo e atualizado: o CTCSP (Comitê Técnico de Custos do Setor Público),[1] que exerce a secretaria técnica permanente e o GTC (Grupo Técnico Conjunto)[2] que exerce, durante o período de vigência do AC 01/2026, a secretaria técnica junto ao CTCSP; o IRB, que articula os Tribunais de Contas em torno de referenciais comuns; e o Fórum Nacional de Convergência, que amplia a participação nas revisões de maior impacto.

A camada de indução e retroalimentação é ocupada pelos Tribunais de Contas, que induzem a implementação junto aos jurisdicionados e

[1] Comitê Técnico de Custos do Setor Público (CTCSP), constituído por meio da Portaria nº 25/2024-IRB.

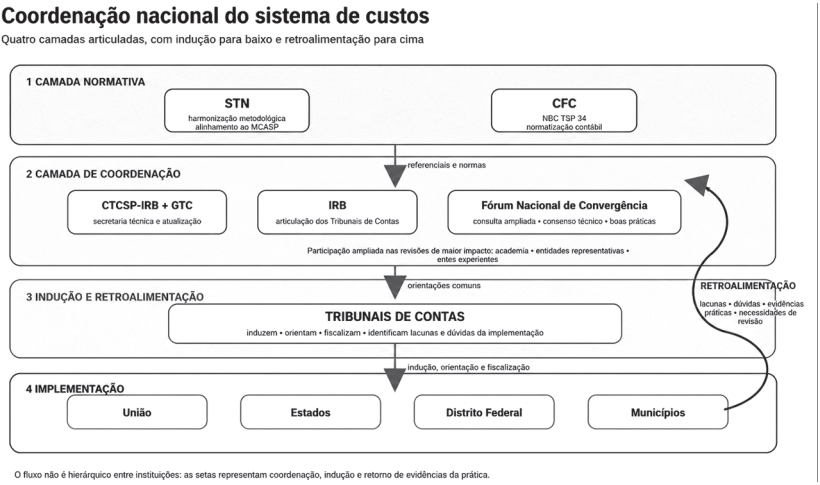
[2] Grupo Técnico Conjunto (GTC), constituído no âmbito do Acordo de Cooperação nº 01/2026 entre o Instituto Rui Barbosa e a Secretaria do Tesouro Nacional (DOU 19.05.2026, Edição 92).

devolvem ao CTCSP, por meio do IRB, as lacunas e dúvidas identificadas na prática.

A camada de implementação compreende os entes federativos: União, estados, Distrito Federal e municípios, principais destinatários do Guia, com participação complementar da academia e das entidades representativas de gestores públicos no processo de consulta ampliada.

A Figura 4 a seguir ilustra os atores institucionais envolvidos na coordenação nacional do sistema de custos e as relações de articulação entre eles.

Figura 4 – Mapa de coordenação interinstitucional nacional



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

3.4.1 Papel dos Tribunais de Contas

Como estabelecido na seção 1.4 deste Guia, os Tribunais de Contas atuam como agentes indutores da implementação de sistemas de custos. No plano da governança, essa atuação se desdobra em três funções complementares.

A função indutora opera por meio de normativos internos, termos de referência e orientações de fiscalização que estabelecem requisitos mínimos de governança aos quais os jurisdicionados devem atender. É a função que converte a recomendação em obrigação verificável.

A função orientadora reduz as assimetrias de conhecimento que comprometem a implementação. Os Tribunais disseminam metodologias, publicam guias e orientações técnicas e promovem capacitação junto a seus jurisdicionados, especialmente os de menor porte e capacidade administrativa.

A função fiscalizadora vai além da conformidade formal. Ao incorporar indicadores de governança do sistema de custos em seus instrumentos de auditoria e nos estágios de maturidade tratados no capítulo 5, os Tribunais criam incentivos para evolução progressiva, distinguindo o ente que cumpre o mínimo daquele que avança em direção à excelência.

Essas três funções, exercidas de forma coordenada entre os 33 Tribunais de Contas do país, constituem a principal rede de indução e retroalimentação do sistema. O que os Tribunais observam nas fiscalizações, o que recebem como dúvidas dos jurisdicionados e o que identificam como lacunas metodológicas alimentam, de forma estruturada, o ciclo de atualização do Guia descrito na seção 3.4.3.

3.4.2 Papel da STN e do IRB

A Secretaria do Tesouro Nacional exerce papel central na harmonização conceitual e metodológica dos sistemas de custos em âmbito nacional. Como parceira na elaboração deste Guia, por meio do Acordo de Cooperação nº 1/2026, a STN contribui com a *expertise* técnica que orienta a padronização das informações de custos, o alinhamento com o MCASP e a integração com o SIAFIC e demais sistemas estruturantes da administração pública.

O Instituto Rui Barbosa, por sua vez, exerce a função de articulação institucional entre os Tribunais de Contas. Sua atuação mobiliza o Sistema de Controle Externo em torno de referenciais técnicos comuns, promove o compartilhamento de boas práticas entre os Tribunais e garante que as orientações metodológicas alcancem, de forma coordenada, os diferentes jurisdicionados em todo o país.

3.4.3 Atualização metodológica do Guia

A NBC TSP 34 enfatiza que a melhoria da qualidade da informação de custos é condição para que as vantagens de seu uso sejam percebidas. O mesmo princípio se aplica ao instrumento que orienta

essa melhoria. A atualização metodológica deste Guia ocorre em ciclo contínuo, estruturado em três momentos:

A retroalimentação operacional é permanente. Os Tribunais de Contas, no exercício de suas funções de orientação e avaliação junto aos jurisdicionados, identificam lacunas metodológicas, dúvidas recorrentes e práticas que o Guia ainda não contempla. O IRB estrutura esse retorno e o encaminha ao CTCSP, que analisa a pertinência de incorporação.

A revisão periódica ocorre em ciclos definidos, preferencialmente a cada dois anos, ou de forma extraordinária quando houver alteração normativa relevante, como novas edições do MCASP, revisão da NBC TSP 34 ou edição de instruções de procedimentos contábeis com impacto sobre o sistema de custos. A revisão é coordenada pelo CTCSP, com participação técnica da STN, nos termos que vierem a ser pactuados entre as instituições.

A consulta ampliada legitima as atualizações de maior impacto. Quando a revisão implicar mudanças metodológicas estruturais, recomenda-se que o CTCSP promova processo de consulta com participação de entidades representativas, academia e entes com experiência consolidada em gestão de custos, antes da publicação da versão atualizada.

O processo de atualização deve preservar seu caráter colaborativo e participativo. A legitimidade técnica do Guia depende não apenas do rigor de seu conteúdo, mas da confiança que os entes depositam no processo que o produziu e que o mantém.

3.5 Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público

A coordenação descrita nas seções anteriores resolve o problema da atualização técnica do Guia. Não resolve, por si só, o problema mais amplo: como garantir que o avanço na gestão de custos ocorra de forma convergente em todo o território nacional, com entes aprendendo uns com os outros, sem depender exclusivamente da indução dos órgãos de controle?

A resposta é uma instância de natureza diferente das anteriores: não hierárquica, não coercitiva, orientada ao aprendizado coletivo e à construção de consensos técnicos. O Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público é essa instância.

3.5.1 Natureza e Propósito

O Fórum funcionará como espaço deliberativo de coordenação técnica entre os principais atores do ecossistema de custos do setor público brasileiro. Seu propósito não é substituir competências institucionais já existentes, mas criar um ambiente em que essas competências se articulem em torno de objetivos comuns: ampliar a comparabilidade das informações, reduzir divergências interpretativas, disseminar boas práticas e sustentar a evolução progressiva dos sistemas de custos nos entes de todas as esferas federativas.

3.5.2 Composição recomendada

O Fórum deve reunir representantes de natureza técnica, sem caráter político-partidário, provenientes, a título exemplificativo, das seguintes categorias institucionais, que poderão ser oportunamente convidadas a integrá-lo:

- CTCSP-IRB, como coordenador do Fórum;
- STN, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal;
- Tribunais de Contas, como instituições de Controle Externo no Brasil, com representação articulada pelo IRB, assegurando diversidade regional;
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como entidade responsável pela edição das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- Entidades representativas de gestores públicos, como a Confederação Nacional de Municípios, a Frente Nacional de Prefeitos, CONSAD, CONSEFAZ e o CONACI, garantindo a perspectiva dos entes implementadores;
- Academia e institutos de pesquisa, para sustentação metodológica e conexão com práticas internacionais;
- Entes com experiência consolidada em gestão de custos, convidados a compartilhar casos e lições aprendidas.

3.5.3 Institucionalização

O Fórum deverá ser instituído por ato normativo próprio, elaborado no âmbito do CTCSP-IRB, com a anuência das instituições convidadas, que estabelecerá sua composição, periodicidade, competências e regras de funcionamento. Compete ao CTCSP-IRB coordenar a

elaboração desse instrumento e garantir que as deliberações do Fórum alimentem o ciclo de atualização do Guia previsto na seção 3.4.3.

3.5.4 O que o Fórum não é

O Fórum não é instância normativa: não emite normas, não produz atos vinculantes e não substitui as competências da STN, do CFC ou dos Tribunais de Contas. É espaço de produção de consenso técnico, cujo valor reside exatamente na legitimidade que advém da participação ampla e do processo transparente.

PARTE II

METODOLOGIA E MODELAGEM DO SISTEMA DE CUSTOS

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 80 06/11/2026 06:55:30

CAPÍTULO 4

MODELO DE GERENCIAMENTO DE CUSTOS

A definição do modelo de gerenciamento de custos é uma etapa fundamental na implantação de um sistema de custos no setor público. É neste momento que são estabelecidas as diretrizes metodológicas que nortearão todo o processo, assegurando coerência entre as práticas contábeis, os objetivos institucionais e as necessidades de informações gerenciais.

Essas definições devem refletir as características e particularidades dos serviços públicos prestados, garantindo a flexibilidade necessária para adequar-se à diversidade de atividades desenvolvidas pela administração pública por meio de suas unidades organizacionais.

Recomenda-se que tais definições sejam formalizadas em documento específico, como uma política contábil ou norma interna equivalente, aprovada pela autoridade competente da entidade pública.

Dentre os elementos que devem compor o modelo de gerenciamento de custos de acordo com a NBC TSP 34, destacam-se:

- Os objetos de custos
- O sistema de acumulação
- O método de custeio
- As bases de mensuração

Nesse contexto, o modelo proposto foi elaborado com o foco central em apoiar o controle externo na fiscalização da gestão pública, garantindo informações comparáveis, consistentes e alinhadas às normas vigentes. Subsidiariamente, o Guia visa apoiar os gestores públicos ao fornecer um roteiro prático e abrangente para a implementação de sistemas de custos. Afinal, essas informações são ferramentas indispensáveis para o planejamento estratégico e para subsidiar tomadas

de decisão mais eficientes e fundamentadas, respeitando as especificidades de cada entidade.

Considerando que a maioria das instituições públicas brasileiras ainda se encontra em fase inicial de estruturação de seus sistemas de custos, esta primeira versão do GCSP adota a modelagem orgânica como ponto de partida. Essa abordagem, que utiliza a própria estrutura organizacional como referência para a definição dos objetos de custos, representa uma estratégica escolha metodológica inicial de padronização das informações. Importa destacar que a estrutura de acumulação dos custos na modelagem orgânica não representa uma replicação da estrutura organizacional da entidade, trata-se de uma visão gerencial padronizada para atribuição e evidenciação dos custos objetivando apoiar o exercício do controle externo.

A utilização da modelagem orgânica facilita a visualização dos custos envolvidos no funcionamento das unidades e dos equipamentos públicos – instalações e espaços físicos que geram serviços públicos mensuráveis, como escolas, hospitais, unidades de saúde, praças, centros culturais e prédios administrativos. Essa identificação detalhada possibilita análises operacionais (por unidade, por serviço, por região) e avaliações da eficiência na utilização dos recursos públicos em objetos de fácil compreensão, servindo de base para atribuição dos custos em outras modelagens, ainda não tratadas nesta primeira edição do GCSP.

A escolha pela modelagem orgânica está alinhada aos princípios de gradualismo, viabilidade e custo-benefício preconizados pela NBC TSP 34 e se justifica pela simplicidade operacional e por criar uma base sólida de evolução gradual para outras modelagens.

A norma orienta que a implantação seja sistemática e progressiva (item 63), especialmente em estágios de menor maturidade (item 37). À medida que as entidades avancem na maturidade de seus sistemas de custos, futuras edições deste Guia poderão incorporar outras modelagens – como por programas, políticas públicas, por processos, dentre outras –, acompanhando a evolução da capacidade de gestão e a utilidade das informações geradas.

Cumpre destacar, conforme já exposto na apresentação, que a metodologia de padronização aqui proposta não impede que as instituições desenvolvam métodos e implementem modelos de gerenciamento de custos específicos que atendam suas necessidades gerenciais. Entretanto, para fins de comparabilidade e exercício do controle externo

brasileiro, a disponibilização das informações de custos para os Tribunais de Contas deverá observar os padrões definidos neste Guia.

4.1 Objetos de custos na modelagem orgânica

Conforme a NBC TSP 34, objeto de custo é a unidade para a qual se pretende identificar, mensurar e avaliar custos. Trata-se de um conceito abrangente que pode incluir desde uma entrega específica – como uma vaga na rede de ensino ou um procedimento ambulatorial – até unidades inteiras, como uma escola, um hospital ou um setor administrativo.

A opção pela modelagem orgânica justifica-se por sua simplicidade operacional e por servir de base para a evolução gradual do sistema.

Nessa abordagem os centros de responsabilidade são definidos como objetos de custos (escolas, hospitais, unidades de saúde, unidades administrativas centrais e regionais, dentre tantos outros). A identificação de quais centros de responsabilidade serão considerados objetos de custos decorre da própria estrutura organizacional da entidade, contudo, para fins de padronização das informações, sua identificação deve observar as tipologias e codificações estabelecidas no Anexo 1 deste Guia, conforme apresentado a seguir.

4.1.1 Estruturas padronizadas

A comparabilidade das informações de custos entre diferentes entidades públicas constitui requisito essencial para o exercício efetivo do controle externo, permitindo análises de desempenho relativo, identificação de boas práticas e detecção de distorções na aplicação de recursos públicos.

Essa comparabilidade viabiliza, de forma prática:

- Avaliar a relação custo-resultado de determinados objetos ao longo do tempo ou entre diferentes unidades organizacionais;
- Estabelecer *benchmarks* entre instituições que desempenhem atividades similares;
- Realizar análises tanto em nível agregado quanto granular, conforme a necessidade decisória.

Para assegurar essa característica fundamental, a metodologia proposta estabelece codificações padronizadas para os objetos de custos, classificando-os por tipologias baseadas nos centros de responsabilidade.

Essas codificações são indispensáveis para consolidar informações, integrar sistemas e gerar relatórios uniformes, atendendo simultaneamente às demandas da gestão interna e do controle externo.

4.1.1.1 Codificação dos objetos de custos

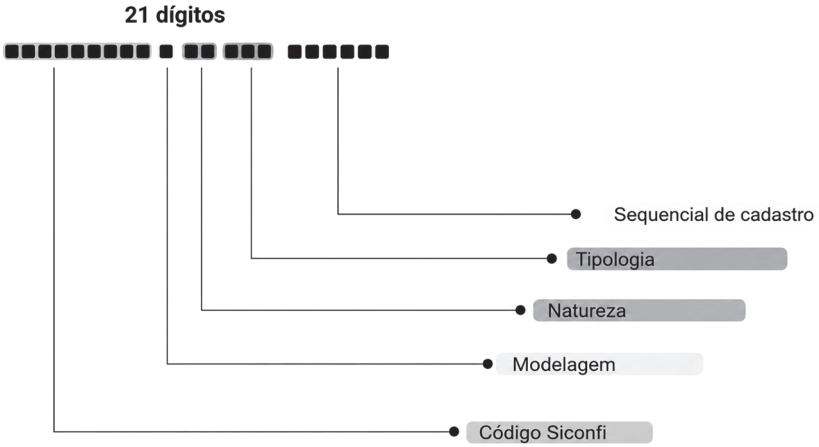
Dada a ampla variedade de instituições públicas nas três esferas da federação e a diversidade de suas funções, é comum a existência de objetos de custos com características semelhantes. Para garantir a consistência e a comparabilidade nacional dessas informações, evitando ambiguidades, esse GCSP estabelece, conforme dito anteriormente, uma codificação padronizada.

Dessa forma, cada objeto de custo receberá um Identificador (ID) único no Sistema de Informação de Custos (SIC) da entidade, viabilizando sua correta diferenciação, agrupamento e acumulação de custos.

Estrutura do Identificador (ID)

A estrutura codificada gera um ID padrão de 21 dígitos, organizado em blocos de informações específicas que detalham o objeto de custo, conforme segue:

Figura 5 – Estrutura de Codificação dos Objetos de Custos



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Esta versão do Guia traz um conjunto inicial de objetos de custos codificados, suficiente para que os entes jurisdicionados iniciem

a implantação de seus sistemas de custos com base em referências já padronizadas. À medida que esses sistemas amadurecerem, o detalhamento da codificação será aprofundado e as tipologias serão aprimoradas e ampliadas, mantendo-se o compromisso com a comparabilidade dos dados.

No Anexo 1 deste Guia apresenta-se a estrutura inicial para codificação dos objetos de custos. A estrutura completa, contendo os códigos padronizados para os objetos de custos, estará disponível no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br) e será atualizada gradual e constantemente pelo Comitê Técnico de Custos do Setor Público (CTCSP), com o apoio do Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público.

Na hipótese da tabela disponibilizada não contemplar uma tipologia compatível com o centro de responsabilidade, a entidade deverá encaminhar ao CTCSP pedido formal de inclusão, por meio do formulário próprio que será disponibilizado no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

Composição da codificação

A necessidade de classificação dos objetos de custos por tipologias baseadas nos centros de responsabilidades e com a possibilidade de oferecer múltiplas perspectivas de análise, mantendo-se a comparabilidade, demandou a estruturação do código ID em níveis hierárquicos, conforme demonstrado na figura 05 acima.

Na sequência, detalha-se a composição de cada um desses níveis:

O 1º bloco, composto por nove posições, indica o código, no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi), do poder ou órgão ao qual o objeto de custo se vincula. Os entes já usam esse código no envio de suas informações contábeis e fiscais. Ele é formado pelo código IBGE do ente, seguido de um sufixo que identifica o poder ou órgão (por exemplo, EX para o Executivo, LG para o Legislativo, TE para o Tribunal de Contas, TJ para o Tribunal de Justiça e MP para o Ministério Público). Quando tiver menos de nove posições, é completado com zeros à esquerda. Assim, o **1º bloco** já permite uma primeira identificação do objeto de custo, porque indica o ente federativo e a entidade a que ele pertence. Por exemplo, 2211001EX corresponde à Prefeitura Municipal de Teresina, e 0000032EX, ao Governo do Estado do Espírito Santo.

O **2º bloco**, composto por um dígito, identifica a modelagem de gerenciamento de custos utilizada. Esta versão inicial do GCSP adota exclusivamente a modelagem orgânica para acumulação de custos, pelos fundamentos apresentados na introdução deste capítulo.

O **3º bloco**, composto por dois dígitos, indica a natureza da entidade à qual pertence o objeto de custo. Essa classificação por natureza permite distinguir, de forma padronizada e inequívoca, as diferentes categorias institucionais, viabilizando tratamento contábil e gerencial adequado, consolidações e comparações entre entidades, controle de responsabilidades e aplicação de regras específicas de orçamento, prestação de contas e governança.

O **4º bloco**, composto por três dígitos, identifica a tipologia do objeto de custo.

Cada ente dá às suas unidades os nomes que considera adequados. Uma mesma espécie de unidade pode se chamar "Hospital Municipal São José" em um município, "Hospital Regional Norte" em outro e "Hospital Geral da Serra" em um terceiro. Se a comparação dependesse desses nomes, o controle externo não teria como saber que se trata do mesmo tipo de unidade.

A tipologia resolve esse problema. Ela é a classificação padronizada que o GCSP usa para agrupar centros de responsabilidade com funções organizacionais semelhantes, independentemente do nome que cada ente lhes dá. Nos três casos acima, as unidades mantêm seus nomes próprios, mas recebem a mesma tipologia, "Hospital", e passam a ser comparáveis entre si.

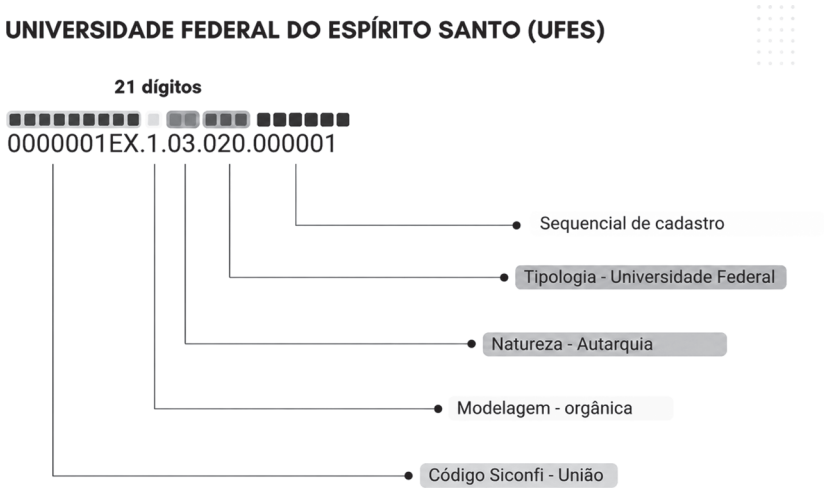
Em termos práticos, a pergunta que o 4º bloco responde é: que tipo de unidade é esta? As tipologias atualmente disponíveis constam do Anexo 1 com codificações próprias. Gradualmente novas tipologias serão incorporadas ao Anexo 1 de forma a atender a ampla gama de unidades existentes.

No exemplo apresentado na Figura 6 adiante, o código 020 indica a tipologia "Universidade Federal" (0000001EX.1.03.**020**.000001).

O **5º e último bloco**, composto por seis dígitos, destina-se ao controle sequencial de cadastro dos objetos de custos. Essa sequência deverá ser gerada pelos sistemas de informação de cada entidade, iniciando em 000.001, com numerações independentes por poder e órgão.

A figura a seguir demonstra, exemplificativamente, como esse ID será gerado:

Figura 6 – Exemplo de aplicação



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Neste exemplo, o objeto de custo cadastrado é a Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, cujo código identificador gerado foi 0000001EX.1.03.020.000001.

No primeiro bloco do ID consta o código de nove caracteres 0000001EX, que corresponde ao código do Poder Executivo Federal no Siconfi, pois o objeto de custo do exemplo é uma universidade federal. A tabela completa de códigos Siconfi pode ser consultada no endereço (https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/Cod_instituicoes_siconfi.pdf).

No segundo bloco consta o dígito 1, que indica a modelagem orgânica adotada como padrão nesta primeira versão do Guia.

No terceiro bloco, composto por dois dígitos, consta a natureza do objeto de custo; no exemplo, trata-se de uma autarquia federal que, segundo a tabela de naturezas (Anexo 1 do Guia), recebe o código 03.

No quarto bloco, composto por três dígitos, identifica-se a tipologia; conforme tabela de tipologias (Anexo 1 do Guia), recebe o código 020, correspondente a "Universidade Federal".

Por fim, o código sequencial de cadastro. Em nosso exemplo, 000001 porque se trata do primeiro objeto de custo cadastrado. Essa sequência será controlada pelo sistema de informação utilizado por cada ente da federação, com numerações independentes por poder e órgão.

Detalhamento dos custos por objeto

A estrutura de codificação apresentada permite identificar univocamente cada objeto de custo no SIC por meio de seu código ID. Contudo, para viabilizar análises gerenciais mais granulares e atender às necessidades do controle externo, os custos acumulados em cada objeto de custo devem admitir detalhamento em níveis inferiores.

Esse detalhamento, assim como a identificação dos objetos, deve seguir padrões estabelecidos para assegurar a comparabilidade das informações entre diferentes entidades públicas.

Esses níveis inferiores não integram o código ID do objeto de custo, mas constituem estruturas complementares de acumulação e segregação padronizada dos custos, permitindo rastrear sua ocorrência, por exemplo, em áreas funcionais e centros de atividades específicas dentro de cada objeto, conforme segue:

Nível 1 – Detalhamento por área funcional: estruturado em 3 dígitos, identifica as grandes áreas de atuação ou macroprocessos dentro do objeto de custo, agrupando atividades com natureza e finalidade similares.

Nível 2 – Detalhamento por centro de atividade: estruturado em 6 dígitos, identifica unidades operacionais ou setores específicos dentro de cada área funcional, permitindo o rastreamento detalhado dos custos por local físico, processo ou atividade.

A definição precisa dos níveis hierárquicos (denominação, composição e critérios de aplicação) será deliberada pelo CTCSP, após consulta ao Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público, com vistas a uniformizar padrões e assegurar comparabilidade entre entidades.

Aplicação gradual conforme maturidade do sistema

A implementação desses níveis de detalhamento está diretamente relacionada ao estágio de maturidade do sistema de custos da entidade:

Estágios inicial e estruturado: as instituições que estão iniciando a implantação do SIC devem concentrar esforços na correta identificação e acumulação dos custos por objeto de custo (código ID), não sendo exigido o detalhamento por áreas funcionais e centros de atividades nesses estágios.

Estágio gerenciado: à medida que o sistema amadurece e a qualidade das informações se consolida, recomenda-se que as instituições iniciem a estruturação dos custos por áreas funcionais, permitindo

análises mais segmentadas. A partir desse estágio, portanto, exige-se o detalhamento dos custos no nível 1.

Estágio estratégico: neste estágio de maturidade, o detalhamento por áreas funcionais e centros de atividades torna-se obrigatório, possibilitando análises comparativas robustas, cálculo de custos unitários e gestão baseada em atividades.

As especificações técnicas para estruturação das áreas funcionais e centros de atividades, incluindo as codificações padronizadas para cada tipologia de objeto de custo, serão estabelecidas gradualmente a partir da edição deste Guia e mantidas atualizadas no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br), sob responsabilidade do Comitê Técnico de Custos do Setor Público.

Finalidades do detalhamento

A estruturação dos custos em áreas funcionais e centros de atividades permite:

- Identificar os principais direcionadores de custos dentro de cada objeto, facilitando a gestão por áreas de responsabilidade;
- Realizar análises comparativas entre centros de atividades similares em diferentes objetos de custos (por exemplo, comparar custos com laboratórios entre hospitais);
- Apoiar decisões de alocação de recursos com base em informações mais precisas sobre onde os custos efetivamente ocorrem;
- Viabilizar o cálculo de custos unitários por procedimento, produto ou serviço, a partir da agregação dos custos dos centros de atividades envolvidos;
- Fortalecer a transparência e a *accountability*, permitindo rastrear a aplicação dos recursos públicos em nível granular;
- Preparar a base informacional para evolução futura do sistema de custos para metodologias mais sofisticadas, como custeio baseado em atividades (ABC).

Padronização e governança

Para assegurar a comparabilidade, o Comitê Técnico de Custos do Setor Público desenvolverá e manterá, no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br), as seguintes especificações:

- Tabelas de referência contendo as codificações padronizadas de áreas funcionais e centros de atividades para cada tipologia de objeto de custo;
- Critérios técnicos para atribuição e acumulação dos custos nos níveis de detalhamento;
- Orientações metodológicas para estruturação e implementação gradual do detalhamento conforme o estágio de maturidade do sistema de custos da entidade.

As instituições deverão adotar as especificações padronizadas disponibilizadas, garantindo que, quando o detalhamento se tornar obrigatório, as informações sejam comparáveis entre diferentes entidades públicas, viabilizando análises consolidadas e *benchmarking* efetivo.

4.1.2 Atributos dos objetos de custos

A identificação dos objetos de custos por meio do seu ID único, embora essencial, não é suficiente para permitir análises comparativas consistentes entre custos e resultados. Objetos com a mesma tipologia podem apresentar características operacionais, estruturais e contextuais distintas que influenciam diretamente seus custos, inviabilizando comparações diretas sem a devida contextualização.

Por esse motivo, além do ID, cada objeto de custo cadastrado no Sistema de Informação de Custos (SIC) deve ser acompanhado de um conjunto mínimo e padronizado de atributos que qualificam sua natureza, escopo e responsabilidades institucionais. Por exemplo: denominação oficial, UG/UJ de vinculação, responsável institucional, modelo de gestão, dentre outros.

Esses atributos associados ao ID permitem interpretar níveis agregados de custos, distinguir variações decorrentes de diferenças de escopo, e assegurar que comparações entre objetos considerem aspectos qualitativos fundamentais de governança e responsabilidade.

Além dos atributos associados ao ID, há ainda a necessidade de identificação dos atributos específicos que estarão vinculados aos equipamentos públicos que integram o objeto de custo.

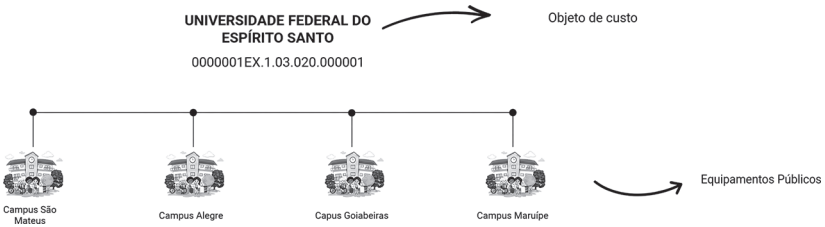
Entende-se por equipamento público (EP) o conjunto de ativos que integram instalações e espaços físicos delimitados, com potencial para a geração de serviços públicos mensuráveis.

Cada equipamento público deverá receber uma codificação própria que permita sua vinculação aos objetos de custos, bem como, a associação dos seus próprios atributos.

No caso de objetos de custo que agregam múltiplos equipamentos públicos (por exemplo, uma universidade federal cadastrada como objeto de custo com estruturas distribuídas em diversos campi) cada EP deve ser identificado e qualificado por um rol complementar de atributos operacionais e patrimoniais que permitam contextualização e quantificação do objeto de custo como um todo.

Utilizando o exemplo da figura 6, consideremos a Universidade Federal do Espírito Santo (objeto de custo cadastrado exemplificativamente com o ID 0000001EX.1.03.020.000001) com sua estrutura integrada por quatro campus universitários, conforme figura a seguir:

Figura 7 – Exemplo de aplicação objeto de custo x EP



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Nesse exemplo, cada campus constitui um equipamento público integrante do objeto de custo "UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO"; por isso, além dos atributos vinculados ao próprio objeto de custo, deverá haver atributos específicos registrados para cada EP.

Esses atributos dos EPs possibilitam identificar quais instalações são efetivamente comparáveis entre si e quais diferenças estruturais ou contextuais justificam variações de custo.

Para fins de operacionalização e proporcionalidade, quando um único objeto de custo agrega cinco ou mais equipamentos públicos, admite-se que o cadastro detalhe integralmente os atributos do EP principal, identificado conforme critério institucional (por exemplo, maior porte, maior volume de atividade ou centralidade administrativa) e registre para os demais um conjunto mínimo padronizado de metadados (por exemplo: nome, endereço e responsável). Essa regra prática equilibra a necessidade de granularidade informacional com

a viabilidade operacional do SIC, reduzindo encargos de coleta sem sacrificar comparabilidade analítica.

Em conjunto, a declaração consistente dos atributos do ID e dos atributos específicos dos EPs reduz significativamente distorções em análises de custo-efetividade, fortalece a capacidade de *benchmarking* entre unidades comparáveis e permite julgamentos mais robustos sobre a qualidade da gestão e a alocação de recursos públicos.

Importa ressaltar que nem todos os atributos previstos neste Guia serão aplicáveis a todos os objetos de custo ou equipamentos públicos. A pertinência de cada atributo depende da tipologia do objeto, do escopo do serviço e da realidade operacional; quando um atributo for manifestamente inaplicável, sua informação poderá ser dispensada.

4.1.2.1 Estrutura de Atributos

Os atributos apresentados neste tópico, quando aplicáveis, constituem o conjunto de informações que permitem complementar a identificação dos objetos de custos e devem estar associados ao seu respectivo ID ou ao EP, conforme o caso.

A seleção e o nível de detalhamento desses atributos deverão ser definidos em função da especificidade do objeto de custo, da maturidade do sistema de custos da entidade e da relevância para análises gerenciais e de controle externo. Ou seja, nem todos os atributos serão exigidos em todos os cenários: a incorporação de cada atributo ao cadastro do objeto de custo ou do EP deve considerar custo de coleta, utilidade analítica e proporcionalidade operacional.

Os critérios de classificação, as fontes de referência, os códigos padronizados e as orientações de preenchimento e aplicação dos atributos estão detalhados no Anexo 3 – Atributos Complementares e no Anexo 1.

A seguir apresentam-se os conjuntos de atributos e suas características, organizados por nível de aplicação (atributos do ID do objeto de custo e atributos do equipamento público).

ATRIBUTOS ASSOCIADOS AO ID DOS OBJETOS DE CUSTOS

Atributos que devem estar associados diretamente ao cadastro dos objetos de custos.

IDENTIFICAÇÃO

Descrição:

Nome atribuído ao objeto de custo, que deve corresponder à denominação oficial constante do ato de criação ou do instrumento normativo que o instituiu, grafada por extenso, sem abreviaturas ou reduções. Quando houver sigla de uso corrente, esta poderá ser acrescentada entre parênteses ao final da denominação. Recomenda-se a descrição padronizada em letras maiúsculas. Exemplos: ESCOLA MUNICIPAL DE ENSINO FUNDAMENTAL CHICO BENTO; UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES); UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE DE SÃO JOAQUIM.

Unidade gestora/jurisdicionada:

Código da unidade gestora/jurisdicionada (UG/UJ) adotado pelo Tribunal de Contas ao qual o objeto de custo se encontra majoritariamente vinculado em razão das atividades que desenvolve.

Responsáveis:

Informação para identificar o(s) responsável(is) pelo objeto de custo, contendo:

- Nome completo (em letras maiúsculas)
- CPF

Os demais atributos, relacionados na sequência, constituem um conjunto de informações complementares que, quando possível, também devem estar associadas a cada objeto de custo cadastrado no SIC.

Modelo de Gestão

- Valores possíveis: Gestão Direta, Terceirizada, Parceria Público-Privada, Organização Social, Concessão, Gestão Compartilhada
- Justificativa: Modelos de gestão impactam significativamente a estrutura de custos

Quantitativo de equipamentos públicos

- Quantitativo de equipamentos públicos vinculados ao objeto de custo

DIMENSÃO DE COMPLEXIDADE E ESPECIALIZAÇÃO

Nível de Complexidade do Serviço

- Aplicável especialmente aos centros de responsabilidades que prestam serviços de saúde e educação
- Valores possíveis: Baixa Complexidade, Média Complexidade, Alta Complexidade

- Justificativa: Serviços de maior complexidade naturalmente apresentam custos mais elevados

Especialização/Foco de Atuação

- Formato: Texto livre ou lista predefinida por setor
- Exemplos (Saúde): Atenção Básica, Urgência/Emergência, Especialidades, Reabilitação
- Exemplos (Educação): Educação Infantil, Ensino Fundamental I, Ensino Fundamental II, Ensino Médio, EJA, Educação Especial
- Justificativa: Permite comparações entre centros de responsabilidades com mesmo perfil de atendimento

Certificações e Acreditações

- Formato: Lista de certificações aplicáveis
- Exemplos: ONA, ISO 9001, Escola Acessível, Certificação Ambiental
- Certificações e níveis de qualificação (ex.: Certificação RPPS Pró-gestão níveis 1 a 4; Certificação RPPS profissional)
- Justificativa: Certificações podem explicar custos adicionais com qualidade dos serviços prestados pelos centros de responsabilidade

Cadastros em sistemas nacionais:

Registro dos códigos, siglas e descrições de sistemas ou bases de dados nacionais que contenham informações relacionadas ao objeto de custo, tais como:

- CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde)
- SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde)
- CNEAS (Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social)
- INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais)

Observação: O preenchimento deste campo é opcional quando não houver correspondência em sistemas ou bases nacionais. Recomenda-se descrição padronizada em letras maiúsculas.

DIMENSÃO DE RECURSOS HUMANOS

Proporção de Profissionais Especializados

- Aplicável a áreas específicas (ex.: % de médicos especialistas, % de professores com pós-graduação)

- Justificativa: Qualificação impacta custos de pessoal e pode justificar diferenças entre objetos de custos de mesma tipologia

DIMENSÃO TECNOLÓGICA E DE INFRAESTRUTURA

Nível de Informatização

- Valores possíveis: Básico, Intermediário, Avançado, Plenamente Digitalizado
- Justificativa: Infraestrutura tecnológica impacta custos operacionais e eficiência

DIMENSÃO DE DEMANDA E PERFIL DO PÚBLICO

Perfil Socioeconômico do Público Atendido

- Baseado em critérios objetivos (ex.: % de beneficiários de programas sociais)
- Valores possíveis: Predominantemente Vulnerável, Misto, Predominantemente Não Vulnerável
- Justificativa: Pode justificar custos adicionais com programas complementares que são desenvolvidos no objeto de custo

Abrangência do Atendimento

- Valores possíveis: Local, Municipal, Regional, Estadual, Nacional
- Justificativa: Unidades de referência regional/estadual têm estrutura de custos diferenciada

DIMENSÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA

Identificação das funções e subfunções de governo atendidas pelo objeto de custo, conforme a classificação funcional da despesa estabelecida pela Portaria nº 42/1999 do então Ministério de Orçamento e Gestão (MOG)

- Formato: Codificado e estruturado em pares de Função (2 dígitos) e Subfunção (3 dígitos). Exemplo: 12.361 (Educação / Ensino Fundamental).
- Justificativa: Essencial para mapear e verificar quais funções e subfunções finalísticas ou de apoio são efetivamente atendidas pelo objeto de custo. Esse mapeamento permite avaliar a aderência das entregas do objeto às áreas de atuação governamental e viabiliza a consolidação de custos por funções e subfunções de governo em âmbito nacional, facilitando o controle social e as auditorias dos Tribunais de Contas.

Fonte Principal de Financiamento

- Valores possíveis: Recursos Próprios, Transferências Estaduais, Transferências Federais, Misto, Convênios/Parcerias
- Justificativa: Permite análise de sustentabilidade financeira e dependência de transferências, e podem impactar custos com aquisições de materiais ou pagamento de serviços terceirizados, por exemplo em razão do cronograma de pagamento

Existência de Receitas Próprias

- Valores possíveis: Sim, Não
- Se sim, especificar tipo: Taxas, Tarifas, Aluguéis, Outras
- Justificativa: Receitas próprias podem subsidiar custos ou indicar capacidade de autofinanciamento

DIMENSÃO TEMPORAL E DE SAZONALIDADE

Sazonalidade do Serviço

Valores possíveis: Contínuo, Sazonal, Eventual

- Se sazonal, especificar períodos
- Justificativa: Serviços sazonais têm estrutura de custos fixos e variáveis diferenciada

A critério da administração, outros atributos complementares poderão ser incorporados ao cadastro dos centros de responsabilidade para atender demandas gerenciais específicas da entidade, desde que observados os princípios de utilidade, rastreabilidade e custo-benefício da informação.

ATRIBUTOS ASSOCIADOS AOS EQUIPAMENTOS PÚBLICOS

Atributos que devem estar associados diretamente ao cadastro dos equipamentos públicos que integram os objetos de custos.

IDENTIFICAÇÃO

Descrição:

Nome atribuído ao equipamento público, grafado por extenso, sem abreviaturas ou reduções. Quando houver sigla de uso corrente, esta poderá ser acrescentada entre parênteses ao final da denominação. Recomenda-se a descrição padronizada em letras maiúsculas. Exemplos: UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO – CAMPUS DE MARUÍPE.

Objeto de custo vinculador:

Código do objeto de custo ao qual o EP se encontra vinculado.

Responsáveis:

Informação para identificar o(s) responsável(is) pelo objeto de custo, contendo:

- Nome completo (em letras maiúsculas)
- CPF

Os demais atributos, relacionados na sequência, constituem um conjunto de informações complementares que, quando possível, também devem estar associadas a cada objeto de custo cadastrado no SIC.

DIMENSÃO OPERACIONAL E DE CAPACIDADE

Endereço:

Informações completas para cadastro do endereço. Sugere-se padronização em letras maiúsculas:

- Logradouro: nome da rua, avenida, praça ou via.
- Número: número do imóvel; quando inexistente, informar "SN" (sem número).
- Complemento: referências adicionais de localização.
- Bairro/Localidade: nome do bairro ou localidade.
- Cidade: nome da cidade
- Estado: nome do estado
- CEP: campo estruturado, devendo, sempre que possível, ser validado na base atualizada dos Correios.
- Latitude e Longitude: campos estruturados para as coordenadas geográficas.

Natureza:

Classificação que identifica a natureza do equipamento público:

- Equipamento Público Principal: unidade que representa a principal concentração da prestação de serviços.
- Equipamento Público Anexo: unidade vinculada ao EP principal, fazendo parte de sua estrutura.
- Equipamento Público Compartilhado: quando o equipamento for utilizado por unidades distintas que representam objetos de custos distintos. Como, por exemplo, um prédio administrativo ocupado por duas ou mais secretarias de governo.

Condição:

Conjunto de informações que registram as condições físicas e operacionais do equipamento público:

- Condição de uso: indica a propriedade legal do imóvel. Valores possíveis: Próprio, Cedido, Comodato ou Alugado.

- Restrições: indica eventuais restrições de uso do imóvel. Valores possíveis: Sem restrições, Reforma total, Reforma parcial, Desativado ou Paralisado.
- Condição do serviço: indica a situação operacional do serviço prestado no imóvel. Valores possíveis: Ativo, Inativo, Suspenso, Parcialmente desativado, Funcionamento compartilhado, Funcionamento parcial anexo ou Funcionamento total anexo.

Turno de Funcionamento

- Valores possíveis: Matutino, Vespertino, Noturno, Integral ou Ininterrupto (24h)
- Justificativa: Impacta diretamente custos de pessoal, energia, segurança

Capacidade Instalada vs. Capacidade Utilizada

- Formato: Numérico (ex.: 500 vagas instaladas / 450 vagas ocupadas)
- Justificativa: Essencial para análises de eficiência e ociosidade

Área Construída (m²)

- Formato: Numérico
- Justificativa: Permite cálculo de custos por m², podendo ser utilizada como direcionador ou base de rateio na atribuição de custos indiretos aos objetos de custos.

DIMENSÃO TECNOLÓGICA E DE INFRAESTRUTURA

Fonte de Energia Predominante

- Valores possíveis: Rede Elétrica Convencional, Energia Solar, Híbrido, Gerador
- Justificativa: Diferentes fontes têm estruturas de custo distintas

Tipo de Abastecimento de Água

- Valores possíveis: Rede Pública, Poço Artesiano, Captação Própria, Misto
- Justificativa: Impacta custos operacionais de saneamento

DIMENSÃO DE SUSTENTABILIDADE E CONFORMIDADE

Acessibilidade

- Valores possíveis: Totalmente Acessível, Parcialmente Acessível, Não Acessível

- Justificativa: Adequações de acessibilidade impactam custos de manutenção diferenciados

Situação de Regularidade Ambiental

- Valores possíveis: Regular, Irregular, Não se Aplica
- Justificativa: Adequações ambientais podem explicar custos adicionais ao objeto de custo

Situação de Regularidade Sanitária

- Valores possíveis: Regular, Irregular, Não se Aplica
- Justificativa: Especialmente relevante para centros de responsabilidade que oferecem serviços de saúde, educação e assistência social

4.1.3 Utilização dos Atributos nas Análises de Custos

Os atributos cadastrados devem ser utilizados de forma sistemática para:

1. Seleção de objetos comparáveis: Identificar conjuntos de objetos de custos com características similares para análises de *benchmarking*
2. Ajustes e ponderações: Permitir ajustes metodológicos que considerem diferenças estruturais entre objetos de custos de mesma tipologia
3. Estratificação de análises: Segmentar análises por perfis operacionais, capacidade instalada ou contexto geográfico
4. Validação de desvios: Fundamentar a investigação de diferenças significativas de custos entre objetos similares

4.1.4 Atualização e Manutenção dos Atributos

A atualização e a manutenção dos atributos cadastrados competem às Gestoras Setoriais de Custos (GSC), em articulação com as Usuárias da Informação de Custos (UIC) dos respectivos centros de responsabilidade, sob a coordenação da Gestora Central de Custos (GCC).

Recomenda-se revisão periódica dos atributos cadastrados, no mínimo anualmente, ou sempre que houver alterações relevantes nas características operacionais, estruturais ou de gestão dos centros de responsabilidades.

4.2 Sistema de acumulação

O sistema de acumulação refere-se à periodicidade e à forma com que os custos são reconhecidos e atribuídos aos objetos de custos, sendo determinado pelo fluxo físico e operacional das atividades.

Conforme definições que decorrem da própria NBC TSP 34:

- Sistema de acumulação contínua é o sistema de acumulação que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.
- Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção é o sistema de acumulação que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado. As ordens são mais adequadas para tratamento dos custos de investimentos e de projetos específicos, por exemplo, as obras e benfeitorias.

Verifica-se, portanto, que a acumulação contínua decorre de uma incidência recorrente e permanente dos custos ao longo do tempo, enquanto que a acumulação por ordem de serviço ou produção decorre de uma incidência específica e temporária, cujas demandas e especificações são pré-determinadas.

No setor público, a maioria das operações envolve o consumo recorrente de recursos. Exemplos disso são os programas de duração continuada e as atividades de manutenção das estruturas administrativas do governo, cujos custos são acumulados sistematicamente. Esses custos estão presentes na maior parte dos objetos de custos e justificam a adoção de um sistema de acumulação contínua. Em contraste, projetos de infraestrutura, como a construção de um hospital, são menos frequentes e caracterizam um sistema de acumulação por ordem de serviço.

Em relação ao sistema de acumulação, este Guia adota de forma combinada o sistema de acumulação contínua e o sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção. Na modelagem orgânica, todos os centros de responsabilidades da entidade são objetos de custos, sejam permanentes, que são a regra, sejam temporários, que são menos comuns. O sistema de acumulação decorre dessa natureza: os centros de responsabilidades permanentes acumulam custos de forma contínua, e os temporárias, por ordem de serviço ou produção, do início ao encerramento de suas atividades.

Escolas, hospitais e secretarias são exemplos de centros de responsabilidades permanentes, cujos custos se acumulam período a período, sem data de término. Já um hospital de campanha instalado durante uma emergência sanitária, uma comissão especial com prazo de funcionamento ou um escritório mantido apenas durante a execução de uma obra são centros de responsabilidades temporários, cujos custos se acumulam ao longo de sua existência.

O mesmo entendimento valerá para as demais modelagens, a serem tratadas em versões futuras deste Guia. Processos e políticas públicas também podem ser permanentes ou temporários. Um programa continuado de atenção básica acumula custos de forma contínua, e uma campanha de vacinação com prazo definido acumula custos por ordem de serviço.

4.3 Método de custeio

O método de custeio é o conjunto de procedimentos utilizados para atribuir custos aos seus objetos, permitindo mensurar e analisar o consumo de recursos públicos.

Portanto, o método de custeio pode ser entendido como a "estratégia" utilizada para estruturar, mensurar e relacionar os custos aos seus objetos. Essa escolha tem impacto direto na precisão e na relevância das informações geradas, que são essenciais para subsidiar o controle, o planejamento e a tomada de decisões.

4.3.1 Classificação dos métodos

Conforme a NBC TSP 34, "os métodos de custeio diferem entre si em função dos recursos utilizados ou consumidos que devem ou não ser atribuídos aos objetos de custos." (BRASIL, 2021, p. 8).

Os principais métodos são:

- Custeio direto – atribui apenas os custos diretos;
- Custeio variável – atribui somente os custos variáveis;
- Custeio por absorção parcial – atribui custos diretos e indiretos relacionados às atividades finalísticas;
- Custeio por absorção integral (pleno) – incorpora todos os custos diretos e indiretos, inclusive os de suporte administrativo.

Cada um desses métodos avalia os elementos de custos e as despesas incorridas de maneiras distintas, resultando em informações que podem variar significativamente de acordo com a abordagem escolhida.

Importante destacar que no método de custeio por absorção, como são considerados tanto os custos diretos quanto os indiretos, independentemente de serem fixos ou variáveis, a utilização de direcionadores ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes para a alocação dos custos indiretos é fundamental para a devida atribuição, uma vez que esses custos são compartilhados por dois ou mais objetos de custos.

O custeio por absorção pode ser subdividido em duas modalidades: absorção parcial e absorção integral (pleno).

No custeio por absorção parcial, apenas os custos indiretos relacionados aos objetivos finalísticos, ou seja, aqueles associados à entrega de bens e serviços públicos, são alocados aos objetos de custos. Já no custeio por absorção integral, todos os custos indiretos, tanto finalísticos quanto de suporte (como custos administrativos, de infraestrutura e outros custos gerais), são absorvidos pelos bens e serviços, utilizando direcionadores de custos ou bases de rateio.

Apesar de alguns estudiosos considerarem o custeio baseado em atividades (Activity Based Cost – ABC) um método de custeio, a NBC TSP 34 o classifica como uma técnica que pode ser utilizada para operacionalizar o rastreamento dos custos indiretos até as entregas nos métodos de custeio, como o custeio por absorção parcial e o custeio por absorção integral (ou custeio pleno). Ao atribuir inicialmente os custos às atividades e, posteriormente, repassá-los aos objetos de custos finais, o ABC contribui para uma alocação mais precisa dos custos no custeio por absorção.

4.3.2 Seleção do método

A escolha do método de custeio deve atender às necessidades gerenciais e de controle da entidade, considerando a natureza das atividades e a relevância dos custos indiretos.

A NBC TSP 34 (2021) recomenda:

> [...] Em estágios iniciais, com menor grau de maturidade de modelos de gerenciamento de custos, recomenda-se utilizar o método de custeio direto, por serem atribuídos apenas os custos diretos. Por sua vez, quando for irrelevante atribuir os custos indiretos, a entidade pode avançar na maturidade de seu modelo de gerenciamento de custos e continuar

> utilizando o método de custeio direto; mas quando for relevante, recomenda-se adotar o custeio por absorção parcial ou integral (custeio pleno) (BRASIL, 2021, p. 8, grifo nosso).

A norma orienta ainda, para fins de comparabilidade das informações de custos entre entidades ou entre suas unidades, conforme observa-se em seu item 42, que a entidade responsável por estabelecer uma análise comparativa deve adotar um modelo de gerenciamento de custos padronizado em suas unidades ou entidades vinculadas, visando assegurar a qualidade da análise.

Considerando a diversidade de serviços públicos prestados por órgãos e entidades nas distintas áreas de atuação governamental, é importante observar que, no setor público, os custos indiretos têm uma grande representatividade na composição dos custos totais. Esses custos indiretos são, geralmente, mais frequentes nos elementos relacionados aos custos de suporte, que se referem a atividades que dão suporte às atividades finalísticas. Por outro lado, os custos diretos estão mais presentes nos elementos relacionados aos custos finalísticos, que são diretamente ligados ao cumprimento da missão institucional e à atuação da entidade voltada para a geração de valor público, em atendimento às necessidades de interesse público, conforme conceituado inicialmente.

Diante desse cenário, considerando que o objetivo deste Guia é subsidiar o controle externo com dados comparáveis, consistentes e úteis à avaliação da gestão pública, a definição de um método padronizado para atribuição dos custos de maneira produza resultados comparáveis se torna fundamental.

Nesse sentido, o método de custeio recomendado por este Guia deve ser aplicado e orientado segundo o estágio de maturidade de cada sistema de custos, conforme abordado no capítulo 5. A escolha deverá considerar a complexidade de cada caso e os controles existentes na entidade.

Para assegurar que os custos indiretos sejam adequadamente atribuídos aos objetos de custos, seja de forma agregada ou, principalmente, de maneira mais analítica, é imprescindível estabelecer metodologias e critérios padronizados para sua alocação, utilizando direcionadores de custos e/ou bases de rateio coerentes, imprescindíveis para a correta mensuração dos custos.

Dessa forma, considerando a relevância de gerar informações de custos em uma base comparável, conforme as justificativas já apresentadas neste Guia, o Anexo 2 se propõe a apresentar relacionamentos

entre as Variações Patrimoniais Diminutivas e os Elementos de Custos, orientando o padrão a ser seguido para atribuição dos custos indiretos. Quando necessária a alocação indireta, o Anexo 2 estabelece as bases de rateio a serem adotadas para cada elemento de custo listado, aplicáveis na hipótese de a Entidade não dispor de direcionadores de custos capazes de promover essa alocação. Assegura-se, assim, a aplicação de base regular, fundada em critérios razoáveis de atribuição dos custos indiretos, que preserva a consistência das informações. A adoção de direcionadores próprios, quando disponíveis, deve ser evidenciada em notas explicativas, de modo a resguardar a comparabilidade das informações.

Para facilitar a compreensão desses conceitos incluímos no presente Guia o Apêndice A "Aplicações práticas" contendo exemplos que demonstram a dinâmica de funcionamento da metodologia aqui proposta.

4.4 Bases de mensuração

A mensuração constitui o processo de determinar os valores pelos quais os elementos patrimoniais e os custos são reconhecidos e apresentados, refletindo de forma fidedigna a realidade econômico-financeira da entidade pública. O objetivo é selecionar bases que traduzam adequadamente o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira, fornecendo informações úteis para a prestação de contas, responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão (MCASP, 11ª ed., Parte II, item 3).

No contexto da contabilidade de custos aplicada ao setor público, a base de mensuração corresponde à dimensão financeira que melhor expressa o custo dos bens e serviços, de modo a apoiar a análise de eficiência da gestão.

Segundo o MIC (2ª ed., item 6.1.1.15), embora o custo histórico seja a base mais utilizada – dada a dependência das informações contábeis como fonte primária –, outras bases podem ser adotadas conforme os objetivos da informação de custos, desde que coerentes com os princípios da transparência e da utilidade da informação.

As principais bases de mensuração previstas nos manuais são:

- Custo histórico: reflete o valor efetivamente despendido à época da ocorrência, correspondente ao caixa ou equivalentes de caixa utilizados. É a base predominante nos sistemas de custos públicos, pela objetividade e disponibilidade dos registros contábeis.
- Custo corrente: representa o custo que reflete o ambiente econômico vigente na data da mensuração, possibilitando avaliações em termos de valores atualizados.
- Custo estimado: utiliza projeções, orçamentos ou informações históricas e estatísticas para subsidiar o planejamento e a previsão de custos.
- Custo-padrão: indica o custo-alvo ou parametrizado, calculado com base em informações operacionais padronizadas e que serve como referência para o controle e análise de desempenho.

A escolha da base de mensuração deve considerar a finalidade da informação de custos e o grau de confiabilidade dos dados disponíveis, buscando equilíbrio entre relevância, verificabilidade e custo-benefício da mensuração. Conforme o MIC, a utilização de bases alternativas (como custos estimados e padrões) é aceitável quando fundamentada em critérios técnicos e alinhada aos objetivos da gestão.

O uso consistente das bases de mensuração é essencial para assegurar comparabilidade e uniformidade das informações de custos, além de facilitar o monitoramento da evolução do gasto público e a transparência perante a sociedade.

Considerando a necessidade de padronização objetivando a comparabilidade das informações, e considerando o estágio de maturidade de cada sistema de custos, orienta-se que inicialmente os entes adotem apenas o custo histórico como base de mensuração para atribuição dos custos e assim que avançarem para os próximos estágios de maturidade, conforme abordado no capítulo 5, passem a adotar também o custo padrão como referência estratégica para melhorar a eficiência na gestão dos recursos públicos.

Ademais, sugere-se que os itens do ativo imobilizado passem por um processo de reavaliação para atualização de seus valores com a utilização dos métodos de mensuração mais adequados para cada grupo, como valor de mercado, custo de reposição, preço líquido de

venda ou valor em uso, conforme a natureza do ativo, assegurando a confiabilidade e fidedignidade das informações geradas para acumulação dos custos com base nas variações patrimoniais ocorridas.

4.4.1 Variações Patrimoniais Diminutivas: depreciação, amortização e exaustão

As variações patrimoniais diminutivas (VPD) representam reduções no patrimônio líquido resultantes do consumo de ativos ou da assunção de obrigações. Entre as VPDs associadas à geração de custos estão as depreciações, amortizações e exaustões, que evidenciam o consumo de bens e direitos de uso continuado empregados na prestação de serviços públicos ou na produção de bens de interesse coletivo.

Conforme o MCASP (11ª ed., Parte II, itens 11.5, 11.6 e 12.8), esses registros devem traduzir o consumo sistemático do potencial de serviço dos ativos – imobilizados, intangíveis ou exauríveis –, de acordo com sua vida útil econômica ou operacional. No âmbito do MIC (2ª ed., item 6.1.2 – Mensurar os Custos), tais variações devem ser apropriadas como custos à medida que refletem o consumo efetivo de recursos empregados nas atividades desenvolvidas pela entidade.

Depreciação

A depreciação é a redução do valor dos bens tangíveis do ativo imobilizado decorrente do uso, da ação do tempo ou da obsolescência. O MCASP determina que o reconhecimento deve ser feito pelo método sistemático mais adequado ao padrão de consumo dos benefícios econômicos ou do potencial de serviços do ativo.

Os principais métodos de depreciação aceitos são:

- Método linear (ou das cotas constantes): distribui o valor depreciável de forma uniforme ao longo da vida útil do bem. É o método mais comum no setor público pela objetividade e simplicidade de aplicação.
- Método das unidades produzidas (ou horas de uso): relaciona a depreciação ao volume de utilização do ativo, sendo adequado para bens cuja vida útil depende do nível de operação (ex.: máquinas e veículos).
- Método dos saldos decrescentes (soma dos dígitos): aplica taxas maiores nos primeiros anos de uso, refletindo o consumo mais acelerado de bens que perdem valor mais rapidamente.

Independentemente do método adotado, o cálculo deve observar:

- o valor depreciável (custo de aquisição ou valor reavaliado menos o valor residual);
- a vida útil econômica ou técnica;
- e a data de início do uso do bem.

A mensuração e o reconhecimento contábil da depreciação devem ser realizados mensalmente, observando o regime de competência, e apropriados como custo nos sistemas de acumulação de custos, conforme o objeto de custo ao qual o bem encontra-se vinculado, ou seja, onde seu potencial de serviço está sendo aplicado.

Assim, por exemplo, a depreciação de veículos utilizados em fiscalização ambiental deve ser alocada ao custo da atividade de fiscalização, compondo o custo total do serviço prestado.

Amortização e Exaustão

A amortização aplica-se aos ativos intangíveis, como softwares e direitos de uso, e segue princípios análogos à depreciação, considerando a vida útil e o padrão de consumo dos benefícios. Já a exaustão corresponde à redução do valor de recursos naturais ou bens exauríveis, como jazidas ou florestas exploráveis, reconhecendo o consumo do ativo em função da extração efetiva.

Em ambos os casos, o reconhecimento contábil dessas variações deve refletir o consumo real dos benefícios e ser incorporado à estrutura de custos, permitindo que os gestores tenham uma visão completa dos recursos utilizados, inclusive os não desembolsáveis, mas que representam sacrifício econômico do patrimônio público.

Reconhecimento como Custos

O reconhecimento das depreciações, amortizações e exaustões como custos decorre do princípio de que todo consumo de recursos – financeiros ou patrimoniais – que contribua para a execução das atividades desenvolvidas pela entidade deve compor o custo dessas atividades.

Assim, para fins de acumulação de custos:

- As VPDs devem ser mensuradas com base nas políticas contábeis definidas pelo ente e em conformidade com o MCASP e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP;

- Os valores reconhecidos devem ser transferidos dos registros contábeis para o sistema de custos, de forma automatizada e periódica, refletindo o seu reconhecimento com base na ocorrência dos fatos geradores;
- A atribuição deve ocorrer de acordo com a vinculação do ativo aos objetos de custos definidos no modelo de gerenciamento de custos da entidade, sendo, portanto, identificada a partir dos sistemas estruturantes que detém as informações primárias dessas ocorrências por item patrimonial.
- Essa atribuição observará o relacionamento entre VPDs e elementos de custo definido no Anexo 2, em que as VPDs funcionam como parâmetro de conciliação. Ainda que o registro contábil ocorra de forma concentrada em uma única unidade, o somatório dos elementos de custo de depreciação, amortização e exaustão distribuídos entre os objetos de custos deve ter como referência o valor reconhecido na Demonstração das Variações Patrimoniais.

A adequada atribuição dessas variações garante que o custo apurado represente integralmente o consumo de recursos públicos, inclusive os de uso continuado, promovendo transparência, comparabilidade e fidedignidade das informações de custos – fundamentos essenciais para a gestão eficiente do gasto público.

Fragilidades no cadastro patrimonial, na atualização dos valores ou na definição das vidas úteis e valores residuais comprometem a fidedignidade e a comparabilidade dos custos, especialmente em serviços intensivos em ativos.

4.5 Regime de apuração

Embora a Lei nº 4.320/1964 já tenha abordado a contabilidade patrimonial, a prática contábil no setor público brasileiro sempre esteve majoritariamente voltada para o aspecto orçamentário, que envolve o registro e a divulgação do orçamento público, tanto em relação à sua aprovação quanto à sua execução.

A adoção do regime de competência representa um avanço na consolidação da gestão patrimonial e de custos no setor público, permitindo o reconhecimento tempestivo das transações e a mensuração real dos recursos consumidos.

Do ponto de vista operacional, a aplicação do regime de competência exige uma integração mais efetiva entre os subsistemas patrimonial e orçamentário. Essa integração é essencial para garantir que os fatos geradores sejam devidamente identificados, mensurados e registrados de acordo com a natureza das transações, evitando duplicidades, omissões e inconsistências. Tal prática demanda a revisão dos procedimentos internos, a capacitação contínua das equipes contábeis e o aprimoramento dos sistemas estruturantes, responsáveis pelas informações primárias que subsidiam os registros contábeis.

Outro aspecto relevante é a mensuração do consumo de recursos públicos, que passa a ser registrada no momento em que ocorre o consumo efetivo, e não apenas quando a despesa é liquidada ou paga. Essa abordagem possibilita identificar com maior precisão os custos reais dos programas, atividades e serviços públicos, ampliando a capacidade de controle e de avaliação da eficiência e da economicidade da gestão. Além disso, a adoção do regime de competência favorece a comparabilidade entre períodos e entre diferentes entidades públicas, fortalecendo a transparência e a prestação de contas.

A aplicação prática deste regime também requer o reconhecimento de fenômenos patrimoniais anteriormente não considerados pela contabilidade orçamentária tradicional, como a depreciação, a amortização, ou exaustão. Embora esses elementos não impliquem movimentações de caixa imediatas, exercem influência direta sobre o resultado econômico e o custo das operações públicas. Dessa forma, tornam-se essenciais para a elaboração de relatórios de custos consistentes e alinhados aos princípios da contabilidade patrimonial.

Com o objetivo de harmonizar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais aplicáveis ao setor público, a 11ª edição do MCASP apresenta a seguinte orientação:

Observa-se que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, exige-se que sejam evidenciados os fatos ligados à execução financeira e patrimonial, bem como à apuração de custos, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial, dos custos envolvidos e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício (BRASIL, 2024, p. 108).

Tendo esse objetivo em vista, as autoridades empenharam-se significativamente no fortalecimento da dimensão patrimonial da

contabilidade pública, promovendo o aperfeiçoamento das práticas contábeis adotadas.

Um exemplo expressivo dessa evolução é a edição da NBC TSP 34 (2021), que definiu critérios para a elaboração de informações de custos. A norma estabelece que o princípio contábil a ser observado pelas entidades do setor público no registro de operações relacionadas a custos deve ser o regime de competência, intrinsecamente ligado à contabilidade patrimonial, em contraste com o regime misto característico do enfoque orçamentário.

A seguir, apresenta-se um excerto da norma:

> O custo do período será apurado pelo regime de competência, independentemente da execução orçamentária. Os recursos consumidos podem ser decorrentes diretamente do orçamento como, por exemplo, a execução de despesa orçamentária, em que o fato gerador coincide com o momento da liquidação (material de consumo imediato, prestação de serviços); ou podem advir da execução não orçamentária, ou seja, o fato gerador ocorre em momento distinto da liquidação (apropriação mensal do 13º salário, depreciação, consumo de material em estoque). O que determina o custo do período é o momento do consumo, que equivale ao fato gerador contábil (BRASIL, 2021, p. 7, grifo nosso).

Conforme estabelece o MCASP (2024), o regime de competência é o método contábil segundo o qual as transações e outros eventos são reconhecidos no momento em que ocorrem, independentemente do recebimento ou pagamento de caixa e seus equivalentes. Dessa forma, tais transações e eventos são registrados contabilmente e refletidos nas demonstrações contábeis dos períodos a que efetivamente se referem.

Nesse contexto, é inegável que a adoção de um método de mensuração fundamentado na contabilidade patrimonial assume papel de destaque na Contabilidade Pública. Essa mudança consolida as bases necessárias para a implementação efetiva de um sistema de custos na administração pública.

Assim, as orientações deste Guia recomendam que os custos acumulados nos respectivos objetos de custos sejam mensurados com base em informações patrimoniais, utilizando as Variações Patrimoniais Diminutivas e, quando necessário, as Variações Patrimoniais Aumentativas para reverter custos indevidamente apropriados ou que por outros motivos devam ser revertidos – em vez de se apoiar exclusivamente nas informações orçamentárias. Essa abordagem é justificada pelo fato de que a contabilidade patrimonial das entidades

governamentais já adota o regime de competência, dispensando ajustes adicionais e proporcionando informações mais precisas e consistentes.

4.6 Fato gerador do custo

A atribuição de custos tem início com a identificação do fato gerador do custo, ou seja, o momento em que ocorre o consumo efetivo de recursos por determinado objeto de custo. Representa a transação ou evento que origina um gasto, o qual deve ser reconhecido e mensurado como custo no período competente.

Conforme destacado no item anterior, a NBC TSP 34 (2021) estabelece que o princípio contábil a ser adotado pelas entidades do setor público para registrar operações relacionadas a custos deve ser o da competência, regime intrínseco à contabilidade patrimonial. Esse regime contábil reconhece os eventos quando ocorrem, exigindo o registro dos custos no momento do consumo ou da utilização dos recursos (período a que compete), mesmo que o desembolso ocorra em período diferente.

Com base nessa premissa, as orientações deste Guia definem que os custos devem ser mensurados e acumulados nos respectivos objetos de custos observando os mesmos princípios que regem o registro patrimonial das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs), notadamente quanto ao momento de reconhecimento, que corresponde à ocorrência do fato gerador.

Essa correspondência é de natureza conceitual e temporal, não de forma de escrituração. Não se exige que o registro contábil da VPD seja segregado por objeto de custo: o ente pode mantê-lo concentrado em uma única unidade de registro, conforme sua organização contábil. O que se requer é que o elemento de custo correspondente seja identificado e acumulado no objeto de custo a que se refere, de modo que o somatório dos elementos de custo distribuídos entre os objetos tenha como referência o valor reconhecido na respectiva VPD, observada a competência dos fatos geradores.

Quanto ao processamento, a apropriação dos custos aos respectivos objetos deve ocorrer, em regra, no Sistema de Informação de Custos (SIC), a partir das informações primárias dos sistemas estruturantes e dos registros contábeis do SIAFIC. Alternativamente, admite-se que o objeto de custo seja identificado no próprio SIAFIC, no momento do registro contábil, quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes situações: (i) o sistema dispuser de funcionalidade para isso; e (ii)

o registro contábil for descentralizado a ponto de corresponder a um ou a poucos objetos de custo.

A exigência conjunta decorre do fato de que, em registros centralizados, a identificação do objeto de custo no momento do lançamento tende a ser operacionalmente onerosa, ainda que o sistema disponha da funcionalidade. Nessa hipótese, as informações também devem ser transferidas ao SIC. Em qualquer caso, os custos apurados devem ser conciliados com as VPDs, nos termos das formas de obtenção da informação de custo descritas no Anexo 2. O SIAFIC permanece como sistema contábil de referência, cabendo a ele o registro das VPDs que servem de parâmetro de conciliação da informação de custos.

Esse processo deve observar a codificação padronizada para os objetos de custos estabelecida no Anexo 1 e os relacionamentos entre VPDs e elementos de custos apresentados no Anexo 2.

Nem todas as contas de VPDs representam custos diretamente associados ao consumo de recursos. Por esse motivo, as contas de variações patrimoniais diminutivas presentes no PCASP, que se referem a fatos geradores de custos na modelagem orgânica, estão devidamente classificadas por natureza no Anexo 2.

Na maior parte dos entes, os registros contábeis no SIAFIC ocorrem de forma agregada e sem integração com as informações primárias geradas pelos sistemas estruturantes (como gestão de pessoal, almoxarifado, patrimônio, contratos, saúde, educação, entre outros), as quais são úteis tanto para o registro da VPD quanto para a acumulação dos custos. Dessa forma, a acumulação dos custos no Sistema de Informações de Custos (SIC) depende da integração entre o SIC e:

- o registro contábil das VPDs no SIAFIC; e
- a informação analítica proveniente dos sistemas estruturantes (que detalha a natureza e o destino de cada custo).

Em termos práticos, o registro contábil e a atribuição dos custos nos respectivos objetos devem observar o mesmo momento de competência do fato gerador de custo identificado e sinalizado pelos sistemas de controles estruturantes. Quando o registro contábil da VPD ocorrer de forma agregada, a atribuição no SIC será realizada em cada objeto de custo com base nos dados analíticos dos sistemas estruturantes. Quando a VPD já houver sido registrada de forma analítica, com identificação da unidade de registro correspondente ao objeto de custo, a atribuição

poderá ocorrer a partir do próprio SIAFIC. Em ambas as hipóteses, assegura-se a fidedignidade e o detalhamento das informações.

4.7 Fluxo metodológico de acumulação dos custos

O processo metodológico de acumulação de custos pode ser descrito nas seguintes etapas:

1. Ocorrência do fato gerador do custo – identificação do evento que representa consumo de recursos.
2. Integração com sistemas estruturantes – captação das informações detalhadas que originaram o gasto.
3. Registro contábil no Siafic – reconhecimento contábil da VPD segundo o regime de competência.
4. Classificação e atribuição no SIC – atribuição do custo ao objeto correspondente.
5. Acumulação e análise – consolidação dos dados para fins de gestão, controle e avaliação de desempenho.

Esse fluxo garante que o custo de cada atividade seja mensurado e acumulado aos objetos de custos de forma sistemática e comparável entre os entes federativos.

Atenção:

Na maioria das vezes o reconhecimento das despesas nas contas de natureza patrimonial (VPD) acontece simultaneamente à fase da liquidação da despesa orçamentária. No entanto, existem exceções, como no caso do consumo de materiais em estoques ou mesmo decorrentes de eventos que não são registrados orçamentariamente, como a depreciação, nesses casos a variação patrimonial diminutiva se dá apenas no momento em que os recursos forem efetivamente consumidos.

A programação orçamentária estabelecida na Lei Orçamentária Anual pode servir como referência para a atribuição dos custos, especialmente no que diz respeito aos custos relacionados a programas e políticas públicas. Isso não significa dizer, entretanto, que os custos serão apropriados a partir da execução orçamentária. A classificação funcional programática presente na LOA pode atuar como direcionador para a acumulação dos custos nos objetos padronizados e na identificação do elemento de custo, sem que isso signifique que os custos serão apropriados a partir da execução orçamentária. O momento

de reconhecimento permanece atrelado à ocorrência do fato gerador, representado pelos registros das VPDs.

4.8 Relacionamentos VPDs × Elementos de Custos

No âmbito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), as Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) representam os fenômenos contábeis que reduzem o patrimônio líquido das entidades públicas, sem implicar necessariamente em desembolso financeiro imediato.

De acordo com o MCASP as VPDs são reconhecidas quando há diminuição do potencial de serviços ou benefícios econômicos controlados pelo ente público, seja por consumo de bens, utilização de serviços ou pela ocorrência de perdas e despesas. Elas representam o reconhecimento contábil do consumo de recursos – como materiais, energia, depreciação de bens ou contratação de serviços – essenciais à manutenção e execução das atividades públicas, podendo ou não representar custo.

As VPDs que representam custos são aquelas que se referem à utilização de recursos para a geração de bens ou serviços, sendo, portanto, o ponto de partida para a apuração e atribuição dos custos das ações governamentais.

Tendo por base as Variações Patrimoniais Diminutivas, o Sistema de Informação de Custos (SIC) realiza o registro e a atribuição dos custos em classificações denominadas Elementos de Custos. Esses elementos, conforme já conceituado, representam os efetivos gastos incorridos pela administração pública, tais como energia elétrica, gás, combustíveis, gêneros alimentícios, serviços de terceiros, entre outros.

No Sistema de Informação de Custos (SIC), os registros devem considerar a codificação apresentada no Anexo 1 para a atribuição dos custos aos respectivos objetos de forma padronizada.

O registro contábil das VPDs no SIAFIC obedece a estrutura de contas contábeis padronizadas pelo PCASP. Para fins gerenciais, essa classificação nem sempre é suficiente para permitir a adequada avaliação dos custos incorridos, seja porque em alguns casos estão dispostas em contas agregadas, ou em outras situações subdivididas em contas analíticas, que sob a perspectiva gerencial dificultaria sua interpretação.

Para solucionar essa questão foi necessário estabelecer um padrão para a classificação dos custos por Elementos de Custos, facilitando sua atribuição no SIC e ao mesmo tempo garantindo sua correspondência

com as contas de Variações Patrimoniais Diminutivas. Dessa forma, as VPDs reconhecidas no registro contábil são associadas a correspondentes Elementos de Custos no SIC, proporcionando uma visão integrada entre contabilidade e gestão.

O Anexo 2 deste Guia detalha essa relação entre as contas de VPDs e os Elementos de Custos, indicando, inclusive, os critérios a serem utilizados quando necessário o uso de rateios para os custos indiretos.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 116 06/11/2026 06:55:31

CAPÍTULO 5

ESTÁGIOS DE MATURIDADE DO SISTEMA DE CUSTOS

A implementação de um sistema de custos é um processo complexo que depende de múltiplos fatores, como a cultura organizacional, a infraestrutura tecnológica, a capacitação das equipes e o apoio da alta gestão.

Reconhecendo que as entidades do setor público brasileiro se encontram em etapas muito distintas de desenvolvimento, este Guia estabelece um modelo de avaliação para mensurar: a) o grau de maturidade institucional necessário para que as instituições públicas possam iniciar a implantação dos seus sistemas de custos; b) os estágios de maturidade dos sistemas de custos em implantação; orientando sua evolução gradual, realista e sustentável.

Este modelo evita uma abordagem única e inflexível, que poderia desestimular entidades em estágios iniciais ou subutilizar as capacidades daquelas mais avançadas. Em vez disso, propõe um caminho evolutivo.

O modelo de avaliação divide-se em duas etapas:

a) Avaliação de qualificações mínimas: tem por objetivo verificar se a entidade possui as condições básicas necessárias para iniciar a implantação de seu sistema de custos.
b) Avaliação da maturidade do sistema de custos: que tem por objetivo avaliar a capacidade do sistema de custos já em operação, considerando sua sofisticação e efetividade. Essa avaliação classifica o sistema de custos em quatro estágios de maturidade: Inicial, Estruturado, Gerenciado e Estratégico.

O objetivo deste capítulo é fornecer parâmetros claros para que cada entidade, por meio de uma autoavaliação diagnóstica, identifique seu grau de maturidade para iniciar a implantação de um sistema de custos e, quando este já estiver em desenvolvimento, determine o seu nível de maturidade alcançado. Além disso, o capítulo visa facilitar que entidades externas, como os Tribunais de Contas, realizem verificações independentes, assegurando a objetividade, a fidedignidade e a comparabilidade interorganizacional dos estágios de maturidade dos sistemas de custos.

5.1 Qualificadores dos Estágios de Maturidade

Cada estágio representa um degrau de sofisticação na apuração e no uso da informação de custos, com requisitos claros em relação a:

- Metodologia: Modelagem adotada, método de custeio, sistema de acumulação, nível de acumulação dos objetos de custos e elementos de custos apropriados.
- Amplitude: Abrangência da implementação no ente, mensurada pela proporção de centros de responsabilidade cobertos, volume de execução orçamentária apropriada ao sistema de custos, funções de governo alcançadas[3] ou equipamentos públicos cadastrados e operacionais.
- Tecnologia: Grau de integração entre sistemas estruturantes (SIAFIC, RH, Patrimônio, Almoxarifado, Contratos, SIC, dentre outros), automação da atribuição de custos e capacidade de geração de relatórios gerenciais.
- Processos: Periodicidade e formalização da apuração dos custos, fluxos de validação e conciliação contábil, e aderência ao regime de competência na atribuição das informações.
- Governança: Estrutura de responsabilidades e atores institucionais envolvidos na produção e validação das informações de custos, incluindo a atuação da Gestora Central de Custos (GCC), das Gestoras Setoriais de Custos (GSC), das Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC), das

[3] Nota**:** Para entidades não vinculadas ao Poder Executivo (Legislativo, Judiciário, Ministério Público, Tribunais de Contas), o critério de amplitude deve considerar apenas o % de execução orçamentária, independentemente das funções de governo.

Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), das Usuárias da Informação de Custos (UIC) e da Controladoria Interna, bem como o grau de capacitação e dimensionamento das equipes.
- Uso da Informação: Grau de utilização efetiva das informações de custos em decisões de gestão, no planejamento orçamentário e na formulação de políticas públicas, incluindo o engajamento dos gestores operacionais e da alta administração como demandantes.

5.2 Fase preparatória – Qualificações Mínimas

Esta fase objetiva identificar se a entidade reúne as condições estruturais mínimas para iniciar a implantação de um sistema de custos.

5.2.1 Características da fase preparatória

Será considerada em fase preparatória, ainda não apta a iniciar a implantação de seu sistema de custos, a entidade que apresentar uma ou mais das seguintes condições:

- Fragilidades nos Registros Contábeis: Baixo nível de conformidade e qualidade da informação contábil e fiscal, frequentemente refletido em pontuações incipientes no *Ranking* Siconfi. A aplicação do regime de competência é inconsistente ou inexistente.
- Ausência de Controle Sistemático de Pessoal: Inexistência de um sistema de recursos humanos estruturado e confiável, capaz de fornecer dados analíticos sobre a lotação efetiva dos servidores por objeto de custo. A falta de rastreabilidade sobre onde os recursos humanos estão alocados e utilizados inviabiliza a atribuição dos custos de pessoal ativo, elemento mínimo indispensável para o Estágio 1.
- Sistemas de Informação Desconectados: Os sistemas de Contabilidade, Recursos Humanos e Patrimônio operam como silos de informação, sem integração e com baixa consistência entre si.
- Inexistência de Governança: Não há patrocínio da alta administração para a pauta de custos, nem uma unidade ou servidor formalmente designado para conduzir as ações preparatórias.

5.2.2 Orientações para entidades em Fase Preparatória

As instituições que se encontrarem nessa condição (fase preparatória) ainda não devem se preocupar com uma implantação completa de seus sistemas de custos, capaz de processar todas as informações previstas neste Guia. Em vez disso, devem focar seus esforços no estabelecimento das condições mínimas de organização, conformidade e qualidade dos dados para que a apuração de custos se torne viável. Trata-se da fase de habilitação, focada em construir os alicerces.

5.2.3 Roteiro para atingir o Estágio 1

Para que a entidade possa transitar da Fase Preparatória para o Estágio Inicial, recomenda-se um plano de ação focado nos seguintes eixos críticos:

a) Diagnóstico de Conformidade: Realizar um diagnóstico interno, para identificar as falhas mais críticas na gestão contábil, com especial atenção para o registro dos fatos geradores segundo o regime de competência; na integração de informações entre seus sistemas estruturantes, seja de forma automatizada ou ainda dependente de intervenção humana; e no patrocínio da alta administração para a pauta de custos.
b) Plano de Ação para a "Tríade de Sistemas Estruturantes": O foco do plano de ação deve ser a organização dos três sistemas-fonte que alimentam o Estágio 1:
    - **Contabilidade (SIAFIC):** Priorizar a regularização dos registros contábeis, garantindo a correta aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o cumprimento das normas do regime de competência. A meta é atingir o referencial de qualidade mínimo exigido para o Estágio 1.
    - **Recursos Humanos (Folha de Pagamento):** Assegurar que o sistema de folha de pagamento seja confiável e capaz de fornecer dados analíticos sobre o local de efetiva utilização dos recursos humanos, ou seja, identificar a lotação das pessoas nos objetos de custos segundo o nível de acumulação exigível. É fundamental garantir que esse sistema de informação se integre ao Sistema de Informação de Custos (SIC), permitindo que a atribuição dos custos com pessoal

reflita corretamente a lotação dos servidores por objeto de custo.

- **Sistema de Informação de Custos (SIC):** Implementar ou adequar o Sistema de Informação de Custos (SIC), mesmo que em versão simplificada, garantindo sua capacidade de receber e acumular as informações primárias geradas pelos sistemas de Contabilidade e Recursos Humanos, realizar o cadastro dos objetos de custos com os atributos mínimos exigíveis e gerar relatórios básicos de custos por objeto.

c) Patrocínio e Designação de Responsabilidade: Obter o patrocínio formal de um gestor de alto escalão (ex.: Secretário de Finanças) e designar, por meio de ato normativo, um servidor ou uma unidade como responsável pela condução deste plano de ação preparatório.

A conclusão bem-sucedida deste roteiro de habilitação significa que a entidade construiu as fundações indispensáveis e está, portanto, apta a iniciar sua jornada no Estágio 1 do modelo de maturidade.

5.3 Descrição dos Estágios de Maturidade

Uma vez superada a Fase Preparatória e estabelecidas as condições estruturais mínimas, a entidade inicia sua trajetória de evolução no sistema de custos. Essa trajetória é organizada em quatro estágios progressivos de maturidade – Inicial, Estruturado, Gerenciado e Estratégico – que representam níveis crescentes de sofisticação metodológica, amplitude de implementação, integração tecnológica, formalização de processos e capacidade de uso estratégico da informação de custos. Cada estágio possui características, capacidades esperadas e entregas específicas, constituindo um caminho estruturado para que a entidade evolua de forma gradual, realista e sustentável, conforme detalhado nas subseções seguintes.

5.3.1 Estágio 1 – Inicial: estruturação básica

Neste estágio, o foco é estabelecer as fundações do sistema de custos, superando a ausência completa de informações. O objetivo principal é gerar dados básicos, porém confiáveis, sobre os custos dos

principais macro-objetos da organização e iniciar a criação de uma cultura de custos.

5.3.1.1 Características do estágio

Modelagem: Exclusivamente Orgânica. O sistema se concentra em mapear os custos dos centros de responsabilidades existentes (secretarias, órgãos, hospitais, unidades básicas de saúde, escolas, creches etc.).

Atributos obrigatórios para os objetos de custos: Para este estágio, os atributos a seguir obrigatoriamente precisam estar associados aos objetos de custos:

- Atributos de identificação:
  - Descrição
  - Unidade Gestora/Jurisdicionada
  - Responsáveis
  - Modelo de gestão
  - Quantitativo de EPs vinculados

Nível de Acumulação: ID do objeto de custo. A atribuição dos custos é feita diretamente no ID do objeto de custo, sem necessidade de detalhamento em níveis inferiores (por áreas funcionais e centros de atividades). O objetivo é responder à pergunta: "Qual o custo total para manter a Secretaria de Educação ou o Hospital Municipal funcionando?".

Método de Custeio: Direto. Apenas os custos que podem ser diretamente e inequivocamente associados ao objeto de custo são apropriados. Não há tentativa de rastrear custos indiretos, evitando complexidade inicial.

Sistema de Acumulação: Contínua. Foco em custos de operações rotineiras e permanentes.

Base de Mensuração: Custo Histórico. Utiliza-se o valor de registro, extraído diretamente da contabilidade e dos sistemas estruturantes, pela sua objetividade e simplicidade.

Elementos Mínimos de Custo Apropriados: Pessoal ativo. Estes representam, na maioria das entidades, a parcela mais significativa dos custos e possuem sistemas-fonte geralmente mais estruturados.

Amplitude: Objeto experimental. Para esse estágio inicial, exige-se apenas a atribuição de custos em um único objeto, independentemente da materialidade das despesas que o objeto executa. Sugere-se que seja escolhido um objeto inicial cuja tipologia já esteja prevista no Anexo 1

deste Guia. Caso a escolha do objeto não encontre uma tipologia correspondente no Anexo 1, será necessária a solicitação de sua inclusão pelo CTCSP (Comitê Técnico de Custos do Setor Público) considerando a necessidade de manutenção da padronização exigida pelo GCSP.

Sistemas de Informação Estruturados: Requer a existência e o funcionamento minimamente organizado dos sistemas de Contabilidade (SIAFIC), Recursos Humanos (Folha de Pagamento) e do Sistema de Informação de Custos (SIC).

Referencial de Qualidade: Atingir uma pontuação mínima no *Ranking* da Qualidade da Informação Contábil e Fiscal no Siconfi acima de 80.000 pontos, indicando um nível básico de consistência e conformidade contábil. Exceto para instituições federais.

Governança: Legitimidade e atribuição de responsabilidades fundamentais. O objetivo é garantir o apoio político e a clareza sobre quem fornece os dados primários.

- Alta Administração: Como patrocinadora do projeto, sua principal responsabilidade nesse estágio é aprovar o ato normativo que institui o sistema de custos da entidade, definindo a Gestora Central de Custos, garantindo sua legitimidade institucional e o apoio inicial para que o trabalho comece.
- Gestora Central de Custos: Nesse estágio sua função é exercida de forma simplificada, participando da identificação e validação dos objetos de custos, coordenando o seu cadastro inicial e consolidando as primeiras informações.
- Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) e Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC): Do departamento de contabilidade espera-se garantir a qualidade e a consistência dos registros contábeis dos custos com pessoal, observada a competência dos fatos geradores, que são a base de dados exclusiva para este estágio. Da área de tecnologia da informação espera-se garantir a disponibilidade e o funcionamento dos sistemas-fonte (Contabilidade, RH e SIC). Das áreas que registram a lotação, o exercício e a movimentação de pessoal espera-se a correta identificação, no momento do registro, do centro de responsabilidade em que cada servidor efetivamente atua, condição indispensável para a apropriação direta dos custos de pessoal.

Os requisitos descritos nesta seção são operacionalizados por meio do Instrumento de Autoavaliação constante no Anexo 4 deste Guia, que permite à entidade mensurar objetivamente seu grau de aderência ao estágio que se encontra.

Atributos obrigatórios para os Equipamentos Públicos associados aos objetos de custos:

- Atributos de identificação:
  - Descrição
  - Objeto de custo vinculador
  - Responsáveis
- Atributos dimensão operacional e de capacidade
  - Endereço
  - Natureza
  - Condição
  - Turno de funcionamento

5.3.1.2 Capacidades esperadas

Ao final deste estágio, a entidade será capaz de:

- Identificar e mensurar os custos de ao menos um objeto de custo, apropriando os elementos de custos mínimos exigíveis neste estágio.
- Compreender a composição dos seus maiores gastos.
- Gerar informações básicas para relatórios de gestão e prestação de contas.

5.3.1.3 Entregas esperadas

- Cadastro inicial do objeto de custo conforme a modelagem orgânica e atributos exigíveis.
- Relatórios de custos totais por objeto de custo para o elemento exigível.
- Demonstrativo da composição dos custos diretos por objeto de custo e por elementos de custos.
- Ato normativo aprovado pela alta administração instituindo o sistema de custos da entidade e definido a Gestora Central de Custos.

5.3.2 Estágio 2 – Estruturado: sistematização e controle

Com as bases estabelecidas, o Estágio 2 busca aprofundar a análise, induzindo uma visão mais completa dos custos. O foco passa da simples apuração para o controle operacional e a comparação.

5.3.2.1 Características do estágio

Modelagem: Predominantemente Orgânica.

Atributos obrigatórios dos objetos de custos: Para este estágio, além daqueles já previstos no estágio inicial, devem ser associados aos objetos de custos os seguintes atributos:

- Atributos dimensão orçamentária e financeira
  - Funções e subfunções de governo atendidas prioritariamente pelo objeto de custo

Atributos obrigatórios para os Equipamentos Públicos associados aos objetos de custos: Para este estágio, além daqueles já previstos no estágio inicial, devem ser associados aos EPs vinculados ao objeto de custo os seguintes atributos:

- Atributos dimensão operacional e de capacidade:
  - Capacidade instalada vs. capacidade utilizada

Área construída

Nível de Acumulação: Mantém-se a acumulação dos custos no ID do objeto de custo sem necessidade de detalhamento.

Método de Custeio: Absorção Parcial. Neste estágio a entidade avança para a alocação dos custos indiretos objetivando atribuir todos os custos incorridos no objeto de custo.

Sistema de Acumulação: mantém-se, para esse estágio, o sistema de acumulação Contínua.

Base de Mensuração: mantém-se, para esse estágio, a geração das informações de custos com base no Custo Histórico.

Elementos Mínimos de Custo Apropriados: Adiciona-se Materiais de Consumo e Depreciação.

Amplitude: Objetos distintos. Para esse estágio exige-se atribuição de custos em múltiplos objetos, representativos de 5 ou mais funções de governo (quando vinculado ao Poder Executivo), com materialidade acumulada igual ou superior a 20% do orçamento total

executado.[4] Sugere-se que sejam escolhidos objetos cujas tipologias já estejam previstas no Anexo 1 deste Guia. Caso a escolha dos objetos não encontre uma tipologia correspondente, será necessária a solicitação de sua inclusão pelo CTCSP (Comitê Técnico de Custos do Setor Público) considerando a necessidade de manutenção da padronização exigida pelo GCSP.

Sistemas de Informação Estruturados: Além dos sistemas de informações primárias exigíveis para o estágio anterior, exige-se também sistemas de Controle de Estoques (Almoxarifado) e de Controle Patrimonial, que permitam identificar o consumo dos ativos nos objetos de custos onde seu potencial é utilizado.

Referencial de Qualidade: Atingir uma pontuação intermediária no *Ranking* Siconfi acima de 100.000 pontos, refletindo maior maturidade na gestão fiscal e contábil. Exceto para instituições federais.

Governança: A partir desse estágio a governança evolui para a formalização de processos e o engajamento dos gestores operacionais. A informalidade do estágio anterior se torna insuficiente, passando a partir desse estágio de maturidade a se exigir:

- Da Alta Administração: além de patrocinar o sistema de custos, atuar como demandante das informações, solicitando os primeiros relatórios comparativos e sinalizando a importância gerencial dos dados gerados.
- Da Gestora Central de Custos (GCC) e, quando adotadas, das Gestoras Setoriais de Custos (GSC): a função se torna mais clara, mesmo que ainda dentro de outra estrutura. Exige-se da GCC definir e documentar a metodologia de apuração dos novos elementos e capacitar os gestores no uso dos relatórios; e das GSC, ou da própria GCC quando não houver segregação, fornecer as informações operacionais (dados físicos, como nº de atendimentos) e validar a coerência dos custos apurados para suas unidades.

[4] O orçamento executado (despesas liquidadas) serve apenas como referência da dimensão amplitude; não implica que a soma dos custos atribuídos aos objetos de custo corresponderá, de forma exata, à proporção das despesas liquidadas no período. Nos estágios iniciais, a apuração pode abranger parte dos objetos de custos, ampliando-se progressivamente até que, no Estágio 4, alcance a totalidade dos objetos de custos do Poder ou Órgão, com a atribuição dos elementos de custos previstos no Anexo 2 que lhes sejam aplicáveis.

- Das Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) e das Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC): exige-se um maior protagonismo e atenção aos registros.
  - Do departamento de contabilidade, em especial, garantir a qualidade dos registros, agora com foco adicional na correta classificação dos consumos de materiais e depreciação dos ativos, além de apoiar a definição de critérios para alocação dos custos indiretos.
  - Da área de tecnologia da informação, espera-se assumir um papel mais proativo, sendo responsável por viabilizar a comunicação do sistema de Controle de Estoques e de Gestão Patrimonial com o Sistema de Informação de Custos (SIC), além dos sistemas de Contabilidade e RH já exigíveis para o primeiro estágio.
  - Das áreas que registram requisições e baixas de almoxarifado e a movimentação de bens patrimoniais espera-se a correta identificação, no momento do registro, do centro de responsabilidade consumidor ou detentor do bem, condição para a apropriação direta dos custos com materiais de consumo e depreciação.

Os requisitos descritos nesta seção são operacionalizados por meio do Instrumento de Autoavaliação constante no Anexo 4 deste Guia, que permite à entidade mensurar objetivamente seu grau de aderência ao estágio que se encontra.

5.3.2.2 Capacidades esperadas

- Analisar e comparar os custos totais entre objetos similares (ex.: comparar o custo por aluno entre duas escolas da mesma tipologia, e com características e portes semelhantes).
- Identificar ineficiências em atividades de suporte e finalísticas.
- Subsidiar decisões gerenciais sobre alocação de recursos internos.
- Calcular custos unitários básicos (ex.: custo por consulta na UBS) detalhando esses custos por elementos mínimos exigíveis.

5.3.2.3 Entregas esperadas

- Ampliação das informações complementares dos atributos vinculados ao cadastro dos objetos de custos e EPs vinculados.
- Ampliação no número de objetos de custos cadastrados e com atribuição dos custos exigíveis para os elementos deste estágio.
- Relatórios de custos detalhados por objetos, comparando os custos por elementos.
- Utilização de indicadores de custos unitários com utilização das variáveis físicas padronizadas.
- Memória de cálculo documentada para o rateio dos custos indiretos.

5.3.3 Estágio 3 – Gerenciado: análise de desempenho

Este estágio representa a transição do uso operacional para o uso tático da informação de custos. O foco está em gerenciar o desempenho com base em dados, métricas e referências, promovendo a eficiência.

5.3.3.1 Características do estágio

Modelagem: Mantém-se a predominância pela modelagem Orgânica.

Atributos obrigatórios dos objetos de custos: Para este estágio, além daqueles já previstos nos estágios inicial e estruturado, devem ser associados aos objetos de custos os seguintes atributos:

- Atributos dimensão complexidade e especialização
  - Nível de complexidade do serviço
  - Especialização/Foco de atuação
  - Cadastros em sistemas nacionais
- Atributos dimensão recursos humanos
  - Proporção de profissionais especializados
- Atributos dimensão tecnológica e de infraestrutura
  - Nível de informatização
- Atributos dimensão de demanda e perfil do público
  - Perfil socioeconômico do público atendido
  - Abrangência do atendimento
- Atributos dimensão temporal e sazonalidade
  - Sazonalidade do serviço

Atributos obrigatórios para os Equipamentos Públicos associados aos objetos de custos: Para este estágio, além daqueles já previstos no estágio inicial, devem ser associados aos EPs vinculados ao objeto de custo os seguintes atributos:

- Atributos dimensão tecnológica e de infraestrutura
  - Fonte de energia predominante
  - Tipo de abastecimento de água
- Atributos dimensão sustentabilidade e conformidade
  - Acessibilidade

Nível de Acumulação: Detalhamento nível 1. Nesse estágio exige-se maior granularidade das informações de custos acumuladas por objeto, sendo necessário identificar os custos apropriados por áreas funcionais. O objetivo é enxergar os custos de forma segmentada dentro de cada objeto de custo.

Método de Custeio: Absorção Parcial. Mantém-se o método de absorção parcial, contudo, com o uso de direcionadores e critérios de rateio mais sofisticados considerando o incremento de novos elementos de custos.

Sistema de Acumulação: Opera com sistemas de acumulação Contínua (para operações rotineiras) e Por Ordem de Serviço/Produção (para projetos específicos).

Base de Mensuração: Adota o Custo Histórico para atribuição e evidenciação e o Custo Padrão como meta de desempenho.

Elementos de Custo: A partir desse estágio, acrescentam-se as diárias e parte dos serviços contratados de pessoa física e de pessoa jurídica, em especial os serviços de utilidade pública (energia elétrica, água e esgoto, telefonia e internet, entre outros), os serviços continuados de apoio e de tecnologia e as despesas com passagens, hospedagens e locomoção, conforme definidos no Anexo 2 deste Guia.

Amplitude: Objetos distintos com materialidade. Para esse estágio exige-se atribuição de custos em múltiplos objetos, representativos de 5 ou mais funções de governo (quando vinculado ao poder executivo), com materialidade acumulada igual ou superior a 50% do orçamento executado. Sugere-se que sejam escolhidos objetos cujas tipologias já estejam previstas no Anexo 1 deste Guia. Caso a escolha dos objetos não encontre uma tipologia correspondente, será necessária a solicitação de sua inclusão pelo CTCSP (Comitê Técnico de Custos do Setor

Público) considerando a necessidade de manutenção da padronização exigida pelo GCSP.

Sistemas de Informação: Requer a utilização de sistemas de Gestão de Contratos além dos demais exigíveis para os estágios anteriores.

Referencial de Qualidade: Atingir uma pontuação elevada no *Ranking* Siconfi – acima de 140.000 pontos. Exceto para instituições federais.

Governança: nesse estágio a governança deve estar institucionalizada, refletindo a complexidade do método de custeio e o uso tático da informação.

- Alta Administração: Deve exercer um papel de direcionamento, aprovando a Política de Gestão de Custos da Entidade e utilizando as análises de desempenho (real vs. padrão) para cobrar resultados e eficiência dos gestores táticos.
- Gestora Central de Custos (GCC): Deve estar formalmente designada, com equipe e atribuições definidas em ato normativo, ainda que como função atribuída a unidade já existente. Atua como parceira na gestão de desempenho, liderando a discussão e a validação do custo-padrão, elaborando análises de desvios e atuando como consultora interna das demais áreas. Quando adotadas, as Gestoras Setoriais de Custos (GSC) passam a validar os desvios apurados nos centros de responsabilidade sob sua esfera e a apoiar os gestores locais na interpretação dos painéis de indicadores.
- Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) e Usuárias da Informação de Custos (UIC): Amplia-se o rol de unidades protagonistas no sistema de custos:
  - Planejamento e orçamento, na condição de UIC: A partir deste estágio deve iniciar seu envolvimento formal, utilizando os estudos de custos para analisar de forma mais crítica as propostas orçamentárias das unidades e subsidiar decisões do tipo "comprar vs. fazer".
  - Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) e Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC): as demais unidades envolvidas nos estágios anteriores devem demonstrar maior profissionalismo e aprimorar os processos de trabalho, visando uma melhoria contínua na

qualidade e na tempestividade das informações produzidas. Novas áreas, como a gestão de contratos passam a se integrar aos trabalhos, otimizando processos de trabalho e garantindo a disponibilização de informações estruturadas sobre a execução dos contratos, com individualização do consumo dos recursos e seu direcionamento para os objetos de custos. O uso de direcionadores e técnicas de rateio passa a ser fundamental para alocação dos custos com serviços de terceiros.

- Usuárias da Informação de Custos (UIC): a partir deste estágio, espera-se que as UIC passem a utilizar os relatórios gerados pelo sistema de custos e a dar retorno às demais partes interessadas: à Gestora Central de Custos (GCC) e, quando houver, à respectiva Gestora Setorial de Custos (GSC), quanto à metodologia e à utilidade dos relatórios; e às Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) e às Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC), quanto às inconsistências identificadas nos dados de origem.
- Controladoria Interna: Também deve iniciar sua atuação de forma avaliativa, verificando a aderência da metodologia de alocação dos custos indiretos às normas e propondo melhorias nos processos e controles do sistema de custos.

Os requisitos descritos nesta seção são operacionalizados por meio do Instrumento de Autoavaliação constante no Anexo 4 deste Guia, que permite à entidade mensurar objetivamente seu grau de aderência ao estágio que se encontra.

5.3.3.2 Capacidades esperadas

- Analisar desvios entre o custo real e o custo padrão para identificar oportunidades de melhoria.
- Subsidiar decisões táticas de gestores, como a otimização de processos internos ou a avaliação de "comprar vs. fazer".
- Monitorar o desempenho de forma contínua por meio de painéis de indicadores.

5.3.3.3 Entregas esperadas

- Ampliação das informações complementares dos atributos vinculados ao cadastro dos objetos de custos e EPs vinculados.
- Ampliação dos elementos de custos reconhecidos.
- Relatórios de Análise de Desempenho (Real vs. Padrão) com uso de variáveis físicas e indicadores.
- Painéis de indicadores táticos por centro de custo.
- Estudos de custo para subsidiar processos de contratação.

5.3.4 Estágio 4 – Estratégico

Este estágio representa o mais alto grau de maturidade, onde a informação de custos é um ativo estratégico totalmente integrado à governança e ao planejamento de longo prazo da entidade.

5.3.4.1 Características do estágio

Modelagem: Utiliza múltiplas modelagens (Orgânica, Políticas Públicas, Processos) para responder a perguntas estratégicas complexas.

Atributos obrigatórios dos objetos de custos: Para este estágio, além daqueles já previstos nos estágios anteriores, devem ser associados aos objetos de custos os seguintes atributos:

- Atributos dimensão complexidade e especialização
  - Certificações e acreditações
- Atributos dimensão orçamentária e financeira
  - Fonte principal de financiamento
  - Existência de receitas próprias

Atributos obrigatórios para os Equipamentos Públicos associados aos objetos de custos: Para este estágio, além daqueles já previstos no estágio inicial, devem ser associados aos EPs vinculados ao objeto de custo os seguintes atributos:

- Atributos dimensão sustentabilidade e conformidade
  - Situação de regularidade ambiental
  - Situação de regularidade sanitária

Nível de Acumulação: Detalhamento nível 2. Nesse estágio o sistema de custos deve atingir o nível mais granular de exibição das informações de custos padronizadas pelo GCSP. Exige-se, portanto,

a evidenciação das informações de custos acumuladas por áreas funcionais e centros de atividades dentro de cada objeto de custo, o que possibilitará análises comparativas robustas, cálculo de custos unitários e gestão baseada em atividades.

Método de Custeio: Utiliza o método de Absorção Integral (Pleno), podendo empregar técnicas avançadas como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) para maior precisão na alocação de custos indiretos.

Sistema de Acumulação: Opera com sistemas de acumulação Contínua (para operações rotineiras) e Por Ordem de Serviço/Produção (para projetos específicos).

Base de Mensuração: Adota o Custo Histórico para atribuição e evidenciação e o Custo Padrão como meta de desempenho.

Elementos de Custo: Alcança todos os elementos existentes.

Amplitude: 100% dos objetos. Para esse estágio exige-se atribuição de custos em todos os objetos de custos presentes na entidade. Caso algum objeto não encontre uma tipologia correspondente no Anexo 1, será necessária a solicitação de sua inclusão pelo CTCSP (Comitê Técnico de Custos do Setor Público) considerando a necessidade de manutenção da padronização exigida pelo GCSP.

Sistemas de Informação: O ecossistema de informações é totalmente integrado e automatizado, conectando em tempo real o SIAFIC, os sistemas estruturantes internos e fontes de dados externas (ex.: SIOPS, INEP). Essa capacidade permite não apenas a apuração de custos, mas principalmente o enriquecimento dos dados para viabilizar análises comparativas (*benchmarking*) e avaliação de impacto.

Referencial de Qualidade: Alcança as maiores pontuações no *Ranking* Siconfi – acima de 170.000 pontos. Exceto para instituições federais.

Governança: Nesse estágio a governança é estratégica e deve estar totalmente integrada aos processos decisórios de mais alto nível da organização.

- Alta Administração: Principal usuária e promotora da cultura de custos, deve incorporar a análise de custo-efetividade como critério mandatório nos processos decisórios sobre políticas públicas e investimentos estratégicos, promovendo uma cultura organizacional orientada a resultados e eficiência.
- Gestora Central de Custos (GCC): Atuando como parceira estratégica da alta administração, deve produzir análises

proativas e modelar o impacto de diferentes cenários para subsidiar o planejamento e as decisões de longo prazo.

- Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) e Usuárias da Informação de Custos (UIC): nesse estágio, cabe às DSE assegurar a integração plena e a rastreabilidade dos dados e disponibilizar as informações operacionais complementares; às ASC, garantir a total confiabilidade dos registros na origem e reportar anomalias operacionais; e às UIC de planejamento e orçamento, incorporar a informação de custos ao ciclo orçamentário, conforme detalhado a seguir:

Planejamento e orçamento, na condição de UIC: A integração das unidades de planejamento e orçamento deve ser total. A informação de custos é um insumo essencial e totalmente incorporado ao ciclo orçamentário (PPA, LDO, LOA), conectando a alocação de recursos a evidências de desempenho e eficiência. Exige-se, portanto, nessa fase, o uso das informações de custos como subsídio ao processo de planejamento.

Departamento de contabilidade: assegurar a consistência, integralidade e tempestividade dos registros contábeis, certificando-se de que as Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) representativas de custos estejam devidamente conciliadas com os custos totais acumulados no Sistema de Informação de Custos (SIC).

Tecnologia da Informação (TI): Deve atuar como parceira de negócio, gerenciando o ecossistema de informações (incluindo dados externos) e desenvolvendo ferramentas de *Business Intelligence* (BI) que atendam às necessidades estratégicas.

- Usuárias da Informação de Custos (UIC): a partir deste estágio, além de utilizar os relatórios gerados pelo sistema de custos realizando *feedback* metodológico para as demais partes interessadas, espera-se que as UIC passem a analisar os resultados gerados por esses relatórios, definir parâmetros e indicadores de eficiência, identificar oportunidades de otimização na execução dos orçamentos públicos, planejar e tomar decisões baseadas nas informações de custos, implementar as ações de melhoria necessárias e zelar pela qualidade dos insumos utilizados.
- Controladoria Interna: Deve exercer um papel de assegurador da melhoria contínua, avaliando não apenas a conformidade,

mas a efetividade do sistema, ou seja, se o uso da informação de custos está de fato gerando melhores decisões e mais valor público. Nesse aspecto, realizar auditorias para certificar a qualidade das informações de custos, verificar aderência às normas e metodologias adotadas, identificar riscos e fragilidades do sistema de custos, propor melhorias nos processos e controles e avaliar o uso das informações na gestão.

Os requisitos descritos nesta seção são operacionalizados por meio do Instrumento de Autoavaliação constante no Anexo 4 deste Guia, que permite à entidade mensurar objetivamente seu grau de aderência ao estágio que se encontra.

5.3.4.2 Capacidades esperadas

- Subsidiar o Planejamento e o Orçamento: Integrar as informações de custo diretamente no ciclo orçamentário (PPA, LDO, LOA), permitindo a alocação de recursos com base em evidências de desempenho e eficiência.
- Avaliar Políticas Públicas: Realizar análises robustas de custo-benefício e custo-efetividade, medindo o impacto real das ações governamentais em relação aos recursos investidos.
- Promover a Melhoria Contínua: Utilizar os dados detalhados de custos para identificar gargalos, otimizar processos e fomentar uma cultura de eficiência operacional em toda a organização.
- Liderar pelo Exemplo: Atuar como *benchmark* de excelência em gestão de custos, compartilhando boas práticas e dados comparativos que possam apoiar a evolução de outras entidades do setor público.

5.3.4.3 Entregas esperadas

- Utilização de todos os atributos exigíveis e aplicáveis ao cadastro dos objetos de custos e EPs vinculados.
- Painéis de *Business Intelligence* (BI) com indicadores de desempenho em tempo real.
- Relatórios de análise de economicidade e eficiência para o controle externo.

- Estudos de viabilidade de novos projetos baseados em projeções de custos.
- Relatório de Gestão no formato de Relato Integrado, conectando custos, estratégia e valor público.
- Integração dos sistemas estruturantes e Siafic ao SIC.

5.4 Critérios de transição entre estágios

A evolução entre os estágios de maturidade não deve ser apressada. Para garantir uma implementação sólida e sustentável, a passagem de um estágio para o outro deve ser condicionada ao cumprimento de marcos claros que demonstrem o domínio do estágio atual e a preparação estrutural, metodológica e institucional para o próximo.

Os critérios de transição funcionam como pontos de verificação obrigatórios que asseguram que a entidade consolidou as capacidades essenciais antes de assumir compromissos mais complexos. Avançar sem cumprir esses critérios tende a gerar sistemas frágeis, informações inconsistentes e descrédito da informação de custos perante os gestores e os órgãos de controle.

A verificação do cumprimento destes critérios de transição é operacionalizada por meio do Instrumento de Autoavaliação constante no Anexo 4 deste Guia, que permite à entidade e aos órgãos de controle externo mensurar objetivamente o grau de aderência aos requisitos de cada estágio.

Os critérios de transição descritos nas subseções seguintes (5.4.1 a 5.4.4) constituem os requisitos mínimos obrigatórios para que uma entidade seja considerada apta a avançar de estágio.

A verificação do atendimento a esses critérios é operacionalizada por meio do Instrumento de Autoavaliação constante no Anexo 4, que traduz cada critério em itens de verificação dotados de escalas de pontuação e indicação dos requisitos de cumprimento obrigatório para cada estágio.

5.4.1 Transição da fase preparatória para o Estágio 1

A entidade está apta a ingressar no Estágio 1 quando demonstra que construiu as fundações estruturais mínimas para iniciar a apuração de custos:

Critérios obrigatórios:

a) Conformidade contábil básica

- Pontuação mínima no *Ranking* Siconfi acima de 80.000 pontos, demonstrando nível básico de consistência nos registros contábeis
- Aplicação sistemática do regime de competência nos registros de VPDs relacionadas a pessoal ativo

b) Sistemas estruturantes funcionais

- Sistema de Contabilidade (SIAFIC) operacional e atualizado
- Sistema de Recursos Humanos capaz de fornecer dados analíticos de lotação por objeto de custo.
- Sistema de Informação de Custos (SIC) implantado, capaz de cadastrar objetos de custos com os atributos obrigatórios do Estágio 1, receber e acumular dados de pessoal ativo e gerar relatórios básicos de custos por objeto de custo.

c) Conformidade mínima entre sistemas

- Registro contábil das despesas com pessoal refletindo corretamente a lotação dos servidores
- Acumulação dos custos no SIC a partir das informações primárias geradas pelo sistema de RH

d) Governança inicial

- Patrocínio formal de gestor de alto escalão (documento comprobatório)
- Designação, por ato normativo, de servidor ou unidade responsável pela condução do sistema de custos

e) Sistema de Informação de Custos (SIC)

- Sistema de Informação de Custos (SIC) implantado, mesmo que em versão simplificada, e apto aos cadastros básicos exigíveis no estágio inicial

5.4.2 Transição do Estágio 1 para o Estágio 2

A entidade demonstra maturidade para avançar ao Estágio 2 quando comprova que o sistema básico está consolidado e em operação regular:

Critérios obrigatórios:

a) Consolidação Operacional do Estágio 1

- Apuração regular de custos com pessoal ativo por pelo menos 3 meses consecutivos, sem interrupções ou inconsistências significativas
- Relatórios de custos por objeto de custo gerados mensalmente e conhecidos pela gestão
- Cadastro do objeto de custo experimental completo, com todos os atributos obrigatórios do Estágio 1 preenchidos

b) Qualidade e Confiabilidade dos Dados

- Conciliação mensal entre os registros contábeis (VPDs de pessoal) e os custos apropriados no SIC, com divergências inferiores a 2%
- Validação formal dos relatórios de custos pela Unidade Central de Custos (CGC)

c) Expansão da Base Tecnológica

- Sistema de Controle de Estoques (Almoxarifado) e Sistema de Controle Patrimonial implantados e operacionais, permitindo rastreamento do consumo de materiais e depreciações por objeto de custo
- Integração funcional entre os sistemas estruturantes e o SIC para os elementos de custos do Estágio 2 (Materiais de Consumo e Depreciação)

d) Evolução da Governança

- Gestora Central de Custos (GCC) formalmente engajada e participando ativamente da validação dos dados
- Documentação da metodologia de apuração de custos do Estágio 1 (memorial descritivo ou manual)
- Definição preliminar dos critérios de alocação de custos indiretos a serem utilizados no método de Absorção Parcial

e) Capacitação e Uso Inicial

- Equipes das Unidades Usuárias da Informação de Custos (UIC) capacitadas para interpretar relatórios básicos de custos
- Evidências de uso gerencial das informações (atas de reunião, despachos, relatórios gerenciais que referenciam os custos)

f) Conformidade Contábil Intermediária

- Pontuação intermediária no *Ranking* Siconfi – acima de 100.000 pontos

5.4.3 Transição do Estágio 2 para o Estágio 3

A entidade está preparada para o Estágio 3 quando demonstra que o sistema de custos tornou-se rotina gerencial institucionalizada:

Critérios obrigatórios:

a) Consolidação Operacional do Estágio 2

- Apuração regular de custos pelo método de Absorção Parcial por pelo menos 6 meses consecutivos
- Relatórios de custos detalhados por elementos (Pessoal, Materiais de Consumo, Depreciação) utilizados de forma recorrente nas discussões gerenciais
- Cálculo sistemático de indicadores de custo unitário com utilização de variáveis físicas padronizadas

b) Formalização Metodológica

- Modelo de Gerenciamento de Custos formalizado em norma interna, contendo:
  Definição dos objetos de custos
  Método de custeio adotado (Absorção Parcial)
  Critérios de alocação dos custos indiretos (direcionadores e bases de rateio)
  Periodicidade de apuração
  Fluxos de validação e aprovação
- Memória de cálculo documentada para todos os rateios de custos indiretos

c) Amplitude de Implementação

Atribuição de custos em múltiplos objetos representativos de 5 ou mais funções de governo (quando vinculado ao Poder Executivo)

- Cadastro completo dos objetos de custos com todos os atributos obrigatórios do Estágio 2

d) Capacidade Técnica para Custo-Padrão

- Equipe técnica capacitada para iniciar a definição de Custos-Padrão
- Estudos preliminares de custo-padrão para ao menos um serviço prioritário da entidade

e) Expansão Tecnológica

- Sistema de Gestão de Contratos implantado e operacional
- Mapeamento iniciado para integração de outros sistemas setoriais relevantes ao SIC (ex.: sistemas de saúde, educação, assistência social)

f) Institucionalização da Governança

- Definição de atores e papéis do sistema de custos formalizados por ato normativo, conforme modelo do Apêndice B, designando:
  - Gestora Central de Custos (GCG) com atribuições formais
  - Gestoras Setoriais de Custos (GSC), quando adotadas, com vínculo à GCC
  - Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) identificadas
  - Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) identificadas, com os respectivos sistemas sob sua gestão
  - Usuárias da Informação de Custos (UIC) definidas
  - Papel da Controladoria Interna estabelecido
- Comitê de Custos ou estrutura equivalente instituído e em funcionamento regular (mínimo de 2 reuniões realizadas)

g) Uso Gerencial Efetivo

- Evidências documentais de que a informação de custos está subsidiando decisões gerenciais (relatórios de gestão, atas, despachos)
- Análises comparativas entre objetos de custos similares realizadas e documentadas

h) Conformidade Contábil Elevada

- Pontuação elevada no *Ranking* Siconfi – acima de 140.000 pontos

5.4.4 Transição do Estágio 3 para o Estágio 4

A ascensão ao estágio estratégico, o mais alto da maturidade, exige a comprovação de que o sistema de custos tornou-se instrumento estratégico plenamente integrado à governança:

Critérios obrigatórios:

a) Consolidação Operacional do Estágio 3

- Análise sistemática de desempenho (custo real vs. custo padrão) realizada por pelo menos 12 meses consecutivos
- Evidências claras e documentadas de que a informação de custos gerou melhorias de eficiência nos processos (reduções de custos, otimizações, realocações fundamentadas)
- Relatórios de análise de desvios produzidos mensalmente e utilizados pelos gestores táticos

b) Sofisticação Metodológica

- Capacidade técnica demonstrada para aplicar múltiplas modelagens:

Modelagem Orgânica consolidada

Modelagem por Políticas Públicas ou Processos em fase piloto ou implementada

- Implementação do método de Absorção Integral (Pleno), com atribuição de todos os custos diretos e indiretos (inclusive custos administrativos e de suporte)
- Utilização de técnicas avançadas de alocação de custos indiretos (ex.: Custeio Baseado em Atividades – ABC), quando aplicável
- Documentação completa e auditável de todos os critérios de atribuição

c) Amplitude Total

- Atribuição de custos em 100% dos objetos de custos da entidade
- Cadastro completo com todos os atributos obrigatórios do Estágio 4 preenchidos e atualizados
- Materialidade de 100% das VPDs que representam custos sendo apropriadas aos objetos de custos

d) Detalhamento Granular

- Custos evidenciados no Nível de Acumulação 2: detalhamento por áreas funcionais e centros de atividades dentro de cada objeto de custo
- Capacidade de gerar custos unitários detalhados por procedimento, produto ou serviço

e) Integração Tecnológica Plena

- Integração automatizada entre SIAFIC, SIC e principais sistemas estruturantes concluída e operacional
- Geração de informações de custos em tempo real ou com defasagem máxima de 5 dias úteis
- Conexão com fontes de dados externas (ex.: SIOPS, INEP, CNES) para enriquecimento das análises
- Painéis de *Business Intelligence* (BI) com indicadores de desempenho operacionais

f) Governança Estratégica

- Gestora Central de Custos (GCC) formalmente integrada ao ciclo de planejamento estratégico e orçamentário (PPA, LDO, LOA)
- Participação documentada da GCC nas discussões de alocação de recursos e definição de prioridades orçamentárias
- Reconhecimento formal da GCC pela Alta Administração como parceira estratégica (portaria, regimento interno etc.)

g) Integração com Planejamento e Orçamento

- Informações de custos efetivamente utilizadas como subsídio obrigatório na elaboração do PPA, LDO e LOA
- Estudos de custo-efetividade realizados para fundamentar decisões sobre políticas públicas e investimentos estratégicos
- Metas de resultado baseadas em custos-padrão incorporadas aos instrumentos de planejamento

h) Uso Estratégico Comprovado

- Análises de custo-benefício e custo-efetividade realizadas sistematicamente para avaliação de políticas públicas
- Estudos de viabilidade de novos projetos baseados em projeções de custos
- Decisões estratégicas fundamentadas em informações de custos (com rastreabilidade documental)

i) Transparência e Prestação de Contas

- Informações de custos incorporadas aos relatórios de gestão e prestação de contas anual
- Publicação proativa de referenciais de custo em portais de transparência ativa
- Relatório de Gestão elaborado no formato de Relato Integrado (ou equivalente), conectando custos, estratégia e valor público

j) Avaliação e Melhoria Contínua

- Controladoria Interna realizando auditorias periódicas sobre a qualidade das informações de custos
- Avaliação documentada do uso efetivo das informações de custos na gestão
- Plano de melhoria contínua do sistema de custos atualizado anualmente

k) Conformidade Contábil de Excelência

- Pontuação máxima ou próxima do máximo no *Ranking* Siconfi – acima de 170.000 pontos

5.5 Evolução progressiva

A jornada através dos estágios de maturidade é uma maratona, não uma corrida. Uma evolução apressada, que não consolida as práticas do estágio atual antes de avançar, tende a criar sistemas frágeis e desacreditados. Recomenda-se um roteiro cíclico, baseado em quatro passos fundamentais:

a. Diagnóstico Inicial O primeiro passo é sempre a honestidade. Utilize o modelo de maturidade e o instrumento de autoavaliação do Anexo 4 para identificar o estágio real em que a entidade se encontra. Este diagnóstico deve ser um esforço colaborativo, envolvendo os principais atores da governança de custos.

b. Consolidar o Estágio Atual Antes de olhar para o próximo degrau, garanta que o degrau atual está firme. Se o diagnóstico aponta que a entidade está no Estágio 1, por exemplo, o foco deve ser total em garantir que os processos deste estágio funcionem com excelência. Isso significa apurar os custos diretos com regularidade, garantir a qualidade dos dados primários dos sistemas estruturantes e fazer com que os gestores conheçam e confiem nos relatórios básicos. A fase de "arrumar a casa" aplica-se a todos os estágios.

c. Planejar o Avanço como um Projeto Piloto Trate a transição para o próximo estágio como um projeto formal, com escopo, prazo, recursos e responsáveis definidos. A estratégia mais eficaz e segura é iniciar com um projeto piloto em uma área específica e conhecida, definindo um ou mais objetos de custos comuns. Por exemplo:

- Para avançar ao Estágio 2: Pilote a apuração de materiais de consumo e o cálculo de custos unitários em algumas escolas ou unidades de saúde antes de expandir para toda a rede.
- Para avançar ao Estágio 3: Pilote a implementação do custeio por Absorção Parcial apenas na Secretaria de Saúde, por exemplo, para testar e validar os critérios de rateio antes de aplicá-los a toda a entidade.

O piloto permite testar a metodologia em menor escala, capacitar uma equipe-chave, gerar um caso de sucesso para engajar outras áreas e ajustar o rumo antes de um investimento em larga escala.

d. Expandir, Institucionalizar e Repetir o Ciclo Com o sucesso do piloto e as lições aprendidas, o próximo passo é a expansão planejada das novas práticas para toda a organização, formalizando-as em

manuais e normas internas. Ao consolidar o novo estágio, o ciclo recomeça: a entidade realiza um novo diagnóstico, identifica as necessidades de consolidação e começa a planejar o piloto para o estágio seguinte.

5.6 Regulamentação e Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC)

A estruturação e o funcionamento pleno de um sistema de custos nas instituições públicas brasileiras constituem um processo de transformação cultural, tecnológica e administrativa que não ocorre de forma instantânea. Diante das acentuadas assimetrias de porte, capacidade fiscal e infraestrutura de TI entre os entes federativos, o processo de implementação do sistema de custos será obrigatoriamente gradual.

Este gradualismo, que viabiliza o alcance progressivo dos níveis de maturidade descritos neste Guia, deve ser estruturado a partir de duas balizas complementares:

a) O Roteiro de Evolução Progressiva: A observância prática dos passos metodológicos descritos no tópico 5.5 deste Guia (Diagnóstico, Consolidação, Projeto Piloto e Expansão/ Institucionalização).
b) O Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC): Instrumento formal de planejamento de longo prazo, cuja elaboração e execução devem observar cronogramas e metas específicas a serem regulamentadas por cada Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições constitucionais e legais de controle externo.

5.6.1 Da Regulamentação por Ato Normativo dos Tribunais de Contas

Cabe a cada Tribunal de Contas, por meio de ato normativo específico (como Resolução, Instrução Normativa ou decisão normativa equivalente), regulamentar o cronograma de transição obrigatório aplicável aos seus jurisdicionados. Esta regulamentação local deverá:

- Respeitar as Diretrizes do GCSP: Adotar os estágios de maturidade, a estrutura de codificação de objetos (Anexo 1), os relacionamentos de VPDs (Anexo 2) e o instrumento de

avaliação (Anexo 4) estabelecidos neste Guia como padrão nacional mínimo.

- Estabelecer Prazos Escalados: Fixar datas-limite para que os entes alcancem os Estágios 1, 2, 3 e 4, admitindo diferenciação de prazos em razão do porte do município (ex.: faixas populacionais ou receita corrente líquida), de modo que municípios menores disponham de tempo adequado para estruturar sua tríade de sistemas estruturantes.
- Exigir o Plano de Implantação Institucional: Determinar que cada ente sob sua jurisdição elabore e publique seu próprio Plano de Implantação de Sistema de Custos (PISC). Esse plano deve funcionar como um cronograma de trabalho interno detalhado, vinculando as metas de transição de estágios a responsáveis específicos e dotações orçamentárias voltadas à capacitação e tecnologia.

A elaboração e publicação do PISC tornam-se obrigatórias a partir da vigência do ato normativo do Tribunal de Contas competente.

Entidades privadas que, embora não sujeitas à jurisdição dos Tribunais de Contas, mantenham vínculos contratuais ou institucionais com a Administração Pública – tais como concessionárias de serviços públicos, organizações sociais, organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs), entidades qualificadas em regime de parceria e demais organizações do terceiro setor – devem adotar, no que couber, a metodologia de apuração de custos estabelecida neste Guia, de modo a viabilizar a transparência, a comparabilidade e a prestação de contas dos recursos públicos repassados, conforme exigido pela legislação específica aplicável a cada modalidade de vínculo.

Entidades que se encontrem em Fase Preparatória devem elaborar o PISC com foco prioritário nas ações estruturantes necessárias para atingir o Estágio 1, conforme orientações do item 5.2.3 deste Guia.

5.6.2 Articulação e Cooperação Técnica

A definição dos cronogramas e das regras de transição nos atos normativos dos Tribunais de Contas deve, sempre que possível, buscar o alinhamento com as ações desenvolvidas no âmbito do Acordo de Cooperação Técnica firmado entre o Instituto Rui Barbosa (IRB) e as Cortes de Contas aderentes.

O estímulo à cooperação mútua visa mitigar o custo de conformidade dos jurisdicionados e garantir que a evolução gradual ocorra de forma harmônica e convergente em todo o território nacional, assegurando que o sistema de custos se consolide como um instrumento de governança efetivo, transparente e gerador de valor público.

5.6.3 Conteúdo Mínimo do Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC)

O PISC é um instrumento de planejamento estratégico de longo prazo, de responsabilidade de cada ente jurisdicionado, que deve conter, no mínimo:

a) Diagnóstico da Situação Atual: Identificação do estágio de maturidade atual (Fase Preparatória ou Estágios 1 a 4), com base na autoavaliação diagnóstica (Anexo 4).

b) Metas de Evolução: Definição dos estágios a serem alcançados em prazos determinados, em conformidade com os cronogramas estabelecidos pelo Tribunal de Contas competente.

c) Ações Estruturantes: Detalhamento das ações necessárias para cada transição de estágio, incluindo:

- Adequação de sistemas estruturantes
- Capacitação de equipes
- Formalização de processos e governança
- Aquisição ou desenvolvimento de tecnologias

d) Responsáveis e Prazos: Atribuição de responsabilidades específicas a unidades organizacionais e servidores, com cronograma detalhado de execução.

e) Recursos Orçamentários: Previsão de dotações orçamentárias necessárias para viabilizar as ações estruturantes, com vinculação às peças de planejamento (PPA, LDO, LOA).

f) Mecanismos de Monitoramento: Definição de indicadores de progresso, periodicidade de revisão do plano (recomenda-se revisão anual) e responsáveis pela avaliação do cumprimento das metas.

O PISC deve ser aprovado pela Alta Administração, publicado oficialmente e encaminhado ao Tribunal de Contas competente, nos prazos e formas estabelecidos pela regulamentação local.

5.7 Mecanismos de Avaliação e Validação

A aferição do estágio de desenvolvimento do sistema de custos de uma entidade requer mecanismos formais que garantam objetividade, consistência e comparabilidade. Para tal, estabelece-se um processo de avaliação em duas instâncias complementares: a autoavaliação diagnóstica, de responsabilidade da própria entidade, e a avaliação externa, conduzida por uma instância independente para fins de validação.

5.7.1 Autoavaliação Diagnóstica

A autoavaliação constitui um processo estruturado e contínuo de diagnóstico interno, cujo objetivo é mensurar o grau de aderência do sistema de custos da entidade aos requisitos definidos para cada estágio de maturidade.

Recomenda-se que a autoavaliação seja realizada anualmente, preferencialmente ao final do exercício fiscal, e que o Relatório Diagnóstico seja aprovado pela Alta Administração e encaminhado ao órgão de Controladoria Interna para conhecimento. A autoavaliação é requisito obrigatório para que a entidade possa declarar o estágio de maturidade do seu sistema de custos perante os órgãos de controle externo.

5.7.1.1 Instrumento de Autoavaliação

A aplicação do processo de autoavaliação dar-se-á por meio de um questionário padronizado, constante no Anexo 4 deste Guia. O instrumento é estruturado em seis dimensões de análise, correspondentes às características determinantes da qualificação dos estágios de maturidade descritas na introdução deste Capítulo:

- Dimensão Metodológica (MET): aferição da modelagem adotada, do método de custeio, do sistema de acumulação, do nível de acumulação dos objetos de custos e dos elementos de custo apropriados.
- Dimensão de Amplitude (AMP): aferição da abrangência da implementação no ente, mensurada pela proporção de centros de responsabilidade cobertos, pelo volume de execução orçamentária apropriada ao sistema de custos, pelas funções de governo alcançadas e pelos equipamentos públicos cadastrados e operacionais.

- Dimensão Tecnológica (TEC): análise da arquitetura de sistemas, do grau de integração entre sistemas estruturantes (SIAFIC, RH, Patrimônio, Almoxarifado, Contratos, SIC, dentre outros), da automação da atribuição de custos e da capacidade de geração de relatórios gerenciais.
- Dimensão de Processos (PRO): verificação da periodicidade de apuração, da formalização dos fluxos de validação e conciliação contábil, e da aderência ao regime de competência na atribuição das informações de custos.
- Dimensão de Governança (GOV): avaliação da estrutura de responsabilidades e atores institucionais envolvidos na produção e validação das informações de custos, incluindo a atuação da Gestora Central de Custos (GCC), das Gestoras Setoriais de Custos (GSC), das Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC), das Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), das Usuárias da Informação de Custos (UIC) e da Controladoria Interna, bem como a capacitação e o dimensionamento das equipes.
- Dimensão de Uso da Informação (USO): avaliação do grau de utilização efetiva das informações de custos em decisões de gestão, no planejamento orçamentário e na formulação de políticas públicas, incluindo o engajamento dos gestores operacionais e da alta administração como demandantes.

Sistema de Classificação por Estágio: A avaliação de cada entidade observa uma lógica sequencial e não cumulativa de apuração por estágio. Inicialmente, aplica-se uma Triagem Preparatória, composta por critérios obrigatórios binários de natureza estrutural, cujo atendimento integral é condição de acesso à avaliação dos estágios propriamente ditos. Superada a triagem, a entidade é avaliada estágio a estágio, do primeiro ao quarto, sendo o enquadramento em cada estágio "N" condicionado à satisfação simultânea de dois requisitos: (i) o atendimento integral aos critérios obrigatórios (*gates*) específicos do estágio N, conforme o item 5.4 deste Guia; e (ii) a obtenção de pontuação mínima nas questões pontuáveis correspondentes ao estágio N, nas seis dimensões de análise. Não há soma cumulativa de pontos entre estágios distintos: cada estágio é avaliado de forma independente, e a classificação final da entidade corresponde ao maior estágio no qual ambos os requisitos (*gate* e pontuação mínima) tenham sido integralmente satisfeitos.

Produtos da Autoavaliação: O resultado do processo formaliza-se em um Relatório Diagnóstico, que deve conter, no mínimo: o estágio de maturidade alcançado, a situação de atendimento aos *gates* e à pontuação mínima em cada uma das seis dimensões, e uma análise de aderência (*gap analysis*) que identifica as lacunas em relação aos requisitos do estágio subsequente, servindo como insumo para o plano de melhoria contínua.

5.7.2 Avaliação Externa e Validação

A avaliação externa é o processo de verificação independente que visa assegurar a objetividade, a fidedignidade e a comparabilidade interorganizacional dos estágios de maturidade dos sistemas de custos. Este procedimento é de competência precípua dos órgãos de controle externo, notadamente os Tribunais de Contas.

- Objetivo: Validar a classificação de maturidade resultante da autoavaliação, por meio da verificação de evidências que comprovem a operacionalização e a efetividade do sistema de custos.
- Procedimentos de Auditoria: A metodologia de avaliação externa deverá incluir, mas não se limitar a, os seguintes procedimentos técnicos:
  - Exame Documental: Análise de atos normativos, políticas e manuais de custos, relatórios gerenciais, memórias de cálculo, atas de reunião do comitê de custos e outros documentos que evidenciem a formalização e o funcionamento do sistema.
  - Inspeção e Testes de Validação: Verificação da parametrização do Sistema de Informação de Custos (SIC), da integridade das interfaces com os sistemas estruturantes e da rastreabilidade dos lançamentos, desde a origem do dado até o relatório final.
  - Circularização e Entrevistas: Realização de entrevistas com os atores-chave da estrutura de governança (unidade de custos, gestores, planejadores, alta administração) para aferir o grau de internalização e o uso efetivo da informação de custos no ciclo de gestão, com especial atenção à sua conexão com as peças de planejamento e orçamento (PPA, LDO, LOA) e com processos decisórios formais.

- Produtos da Avaliação Externa: O processo culminará na emissão de um Relatório de Auditoria que apresentará as conclusões da equipe de avaliação, incluindo: a validação ou a reclassificação do estágio de maturidade da entidade, a identificação de riscos e não conformidades, e a emissão de recomendações ou determinações para o aprimoramento do sistema.

PARTE III

APLICAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 152 06/11/2026 06:55:32

CAPÍTULO 6

USO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

6.1 Introdução

Este capítulo tem por objetivo orientar os entes jurisdicionados e os Tribunais de Contas sobre o uso da informação de custos produzida a partir da implantação de sistemas de custos segundo a metodologia do GCSP.

O uso pretendido dessa informação não se esgota em um único destinatário: ele se organiza em torno de três públicos principais – os Tribunais de Contas, no exercício de suas atividades de controle externo; os gestores públicos, na tomada de decisão sobre a alocação e a gestão de recursos; e a sociedade em geral, incluindo demais partes interessadas, no exercício do controle social e da cobrança por transparência.

Dentre esses três usos, o presente Guia estabelece como foco principal e finalidade primária da informação de custos o seu aproveitamento pelo controle externo, por meio de fiscalizações, auditorias e demais atividades de competência dos Tribunais de Contas. Os demais usos – pelos gestores e pela sociedade – são reconhecidos como igualmente relevantes e devem ser contemplados no desenho do sistema de custos, mas decorrem, em ordem de prioridade metodológica, do atendimento pleno à finalidade de controle externo.

6.2 Objetivo do sistema de custos para fins de controle externo

A informação de custos, quando estruturada segundo os parâmetros deste Guia, deve permitir ao Tribunal de Contas avaliar a gestão

dos recursos públicos sob a ótica da relação entre os recursos consumidos e os resultados obtidos. Essa avaliação se organiza em torno de quatro dimensões, já consolidadas na literatura de controle público, que poderão se valer das informações de custos direta ou subsidiariamente:

- Economicidade – a aquisição de recursos (insumos) na quantidade e qualidade adequadas, ao menor custo possível;
- Eficiência – a relação entre os recursos consumidos (custos) e os produtos ou serviços entregues;
- Eficácia – o grau de atingimento das metas e dos produtos planejados;
- Efetividade – o impacto ou a transformação efetivamente promovida na realidade que motivou a ação pública.

Essas quatro dimensões formam o núcleo conceitual sobre o qual se apoia todo o uso da informação de custos neste Guia, tanto para o controle externo quanto para os demais públicos, e devem ser tratadas de forma consistente ao longo de todo o capítulo.

6.3 Modelagem dos objetos de custos: estrutura orgânica e centros de responsabilidade

A modelagem sugerida por este Guia parte de uma lógica orgânica: os objetos de custos derivam dos centros de responsabilidade que compõem a estrutura organizacional do ente jurisdicionado. Cada unidade administrativa caracterizada como centro de responsabilidade representa um objeto ao qual os custos são apropriados, segundo uma tipologia padronizada que assegura a comparabilidade das informações entre diferentes entes e ao longo do tempo.

Essa padronização é o que permite ao controle externo comparar o desempenho de unidades semelhantes situadas em entes distintos – por exemplo, o custo de uma escola municipal de determinado porte em um dado município, comparado aos custos de escolas de características equivalentes em outros municípios – sem que a comparação seja prejudicada por diferenças de nomenclatura, de estrutura organizacional ou de critérios de atribuição de custos.

A extensão da modelagem a recortes que ultrapassem a estrutura organizacional – como a apuração de custos por política pública, por programa transversal ou por outra unidade de análise que não

corresponda a um centro de responsabilidade único – não é adotada na presente versão do GCSP como modelagem operacional. Trata-se de uma diretriz para o desenvolvimento futuro da metodologia, a ser incorporada em versões subsequentes deste Guia, e não deve ser lida como pressuposto de conformidade imediata pelos entes que implantarem seus sistemas de custos segundo a metodologia ora proposta.

Entende-se que a evolução pelos estágios de maturidade propostos no Capítulo 5 ocorrerá de forma progressiva, permitindo que este Guia seja aperfeiçoado com orientações específicas para desenvolvimento das características dos estágios mais avançados e, assim, subsidiar o uso e a avaliação pelo controle externo.

6.4 Uso da informação de custos pelo controle externo

O controle externo constitui o principal destinatário da informação de custos no âmbito deste Guia, na medida em que dela depende para exercer, de forma tempestiva e fundamentada, suas funções constitucionais de fiscalização e julgamento das contas públicas.

A informação de custos, quando estruturada segundo os parâmetros de padronização tratados nos itens anteriores, permite ao Tribunal de Contas ultrapassar a análise estritamente orçamentária e financeira, alcançando uma avaliação mais qualificada sobre a relação entre os recursos consumidos pela administração pública e os resultados por ela entregues à sociedade.

Este item detalha dois usos complementares dessa informação pelo controle externo: sua aplicação instrumental no planejamento e na execução de fiscalizações e auditorias; e sua utilização como base para a avaliação da eficiência e economicidade na execução dos orçamentos.

6.4.1 Fiscalizações e auditorias

A informação de custos constitui insumo relevante para o planejamento e a execução de fiscalizações e auditorias, permitindo:

- a identificação de indícios de sobrepreço, desperdício ou ineficiência na alocação de recursos;
- a seleção de objetos de auditoria com base em critérios de risco, a partir de indicadores de custo que se afastem de

padrões esperados ou de parâmetros de comparação entre entes semelhantes;
- a instrução de processos de controle externo com evidências quantitativas sobre a relação entre recursos consumidos e resultados entregues.

6.4.2 Avaliação das quatro dimensões

O Tribunal de Contas deve utilizar a informação de custos para avaliar, de forma articulada, as quatro dimensões apresentadas no item 6.2. Essa avaliação não se limita à mensuração de valores gastos, mas relaciona tais valores aos produtos, às metas e aos impactos da ação pública, permitindo um julgamento mais completo sobre a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

6.4.3 Utilização responsável da informação de custos

O uso da informação de custos pelo controle externo observará as normas de auditoria aplicáveis aos Tribunais de Contas, com exigências de verificação proporcionais à sua finalidade. Desvios em indicadores de custos constituem sinais para investigação e devem ser contextualizados e corroborados por outras evidências. O estágio de maturidade alcançado, a existência de custo discrepante ou a insuficiência da informação não caracterizam, por si sós, irregularidade, ineficiência ou responsabilidade, cuja apuração cabe a cada Tribunal de Contas, nos termos de suas normas e observado o devido processo legal.

6.5 Uso da informação de custos pelos gestores públicos

Os gestores públicos são destinatários das informações de custos e devem utilizá-las como subsídio aos processos de planejamento, tomada de decisão, monitoramento, avaliação de desempenho, transparência, prestação de contas e responsabilização.

O sistema de custos deve fornecer subsídios para:

- o dimensionamento de recursos necessários à prestação de serviços;
- a identificação de oportunidades de redução de custos sem prejuízo da qualidade dos serviços prestados;

- o acompanhamento do desempenho de unidades sob sua responsabilidade, à luz das quatro dimensões.

6.6 Uso da informação de custos pela sociedade e demais partes interessadas

A disponibilização da informação de custos à sociedade e a demais partes interessadas – imprensa, academia, organizações da sociedade civil – atende ao princípio da transparência e viabiliza o controle social sobre a aplicação dos recursos públicos.

Esse uso é subsidiário e complementar ao uso primário pelo controle externo, mas deve ser contemplado desde a concepção do sistema de custos, de modo a assegurar que as informações produzidas sejam acessíveis e compreensíveis para além do público técnico.

6.7 Relação custo-benefício na produção e disponibilização da informação

A produção e a disponibilização da informação de custos devem observar o princípio da relação custo-benefício, segundo o qual o esforço e os recursos empregados na geração da informação devem ser proporcionais à utilidade e à relevância dessa informação para os usuários a que se destina. Esse princípio orienta tanto o nível de detalhamento exigido na apuração dos custos quanto a escolha dos formatos de comunicação dos resultados, tratados no item seguinte.

6.8 Formas de comunicação dos resultados

A comunicação da informação de custos aos seus destinatários não se limita à elaboração de relatórios. Este Guia orienta os entes jurisdicionados a estruturarem seus sistemas de custos de modo a viabilizar múltiplas formas de comunicação dos resultados, considerando o público a que se destinam (Tribunal de Contas, gestores, sociedade) e a finalidade pretendida (fiscalização, decisão gerencial, transparência ativa).

6.8.1 Requisitos mínimos de disponibilização dos dados

Como requisito essencial para viabilizar o uso subsequente da informação pelo controle externo e pelos demais destinatários, recomenda-se que o ente jurisdicionado estruture seu sistema de custos de modo a assegurar:

- a disponibilização dos dados em formato aberto e estruturado, legível por sistemas automatizados (planilhas eletrônicas, arquivos CSV, ou formatos equivalentes);
- a padronização de nomenclaturas e o uso obrigatório das tipologias para os objetos de custos, conforme o item 6.3, de modo a permitir a extração e o consumo dos dados por terceiros;
- a possibilidade de acesso, pelo Tribunal de Contas, aos dados subjacentes aos relatórios, e não apenas a valores consolidados, de modo a permitir auditorias e análises independentes.

O atendimento a esses requisitos constitui condição para que os demais formatos de comunicação, descritos a seguir, possam ser desenvolvidos de forma consistente e sustentável ao longo do tempo.

6.8.2 Formas complementares de comunicação recomendadas

Além dos requisitos mínimos, recomenda-se que os entes jurisdicionados avaliem, de acordo com sua capacidade institucional e maturidade do sistema de custos, a adoção progressiva de outras formas de comunicação dos resultados, tais como:

- Relatórios periódicos estruturados – o formato mais tradicional, voltado à consolidação e à análise textual dos resultados, indicado como ponto de partida para todos os entes;
- Painéis e dashboards interativos – permitem a exploração dos dados pelo próprio usuário, com filtros por período, unidade ou indicador, e favorecem o acompanhamento contínuo por parte do Tribunal de Contas;
- Mecanismos de alerta sobre indicadores fora do padrão – sinalizações automatizadas quando indicadores de custo se afastam significativamente de parâmetros de referência,

apoiando a seleção de objetos de fiscalização com base em risco;
- Portais de dados abertos – disponibilização das bases de custos para consumo por terceiros, em conformidade com a legislação de acesso à informação;
- Notas técnicas, notas explicativas e sumários executivos – documentos objetivos, voltados a públicos específicos, que traduzem os resultados técnicos em linguagem acessível a gestores e à sociedade.

A adoção desses formatos deve ser entendida como um caminho evolutivo: nem todos os entes disporão, de imediato, de capacidade institucional para implementar as formas mais avançadas de comunicação, mas todos devem observar, desde a implantação do sistema de custos, os requisitos mínimos estabelecidos no item 6.8.1, de modo a não comprometer o uso futuro da informação pelo controle externo.

6.8.3 Categorias de relatórios quanto à finalidade e ao destinatário

Este Guia oferece orientações sobre modelos de relatórios de custos, indicando o conteúdo por categorias temáticas (ver Apêndice C – Relatórios de Custos).

Os relatórios de custos podem ser classificados, quanto à sua finalidade primária e ao público a que se destinam, em duas grandes categorias, sem prejuízo de sua eventual utilização simultânea por mais de um tipo de destinatário:

a) Relatórios para o controle externo – documentos técnicos voltados a evidenciar a legalidade, a eficiência e a economicidade dos atos administrativos perante o Poder Legislativo e os Tribunais de Contas, com base em exigências legais e normativos específicos, orientando decisões colegiadas das Cortes de Contas e a atuação da administração pública em prol da transparência e da correta aplicação dos recursos.

b) Relatórios gerenciais para tomada de decisão – documentos que organizam informações de diversos setores do ente público, servindo de referência para que os gestores avaliem suas atividades, seus gastos incorridos, identifiquem gargalos e orientem decisões estratégicas. Contribuem, entre outros aspectos, para a otimização de recursos, a redução de custos, o ganho de eficiência e produtividade, e a agilidade

na tomada de decisão, além de auxiliar na identificação de tendências e no planejamento de estratégias futuras.

Além de relatórios de natureza estritamente financeira, recomenda-se a elaboração de relatórios quantitativos complementares (produção de serviços, produtos entregues, ativos, atendimentos por área finalística etc.), os quais, combinados aos relatórios de custo, permitem o cálculo de indicadores de custo unitário e de desempenho, na forma tratada no item 6.9.

As estruturas e os conteúdos dos relatórios sugeridos no Apêndice C têm caráter orientativo e não exaustivo, devendo cada ente adaptá-los à sua necessidade, à natureza de suas atividades e ao grau de maturidade de seu sistema de custos, observados, em qualquer caso, os requisitos mínimos estabelecidos no item 6.8.1.

6.8.4 Uso pretendido por público

A escolha das formas de comunicação deve considerar o uso pretendido por cada público:

- para o Tribunal de Contas, a prioridade recai sobre o acesso a dados estruturados e auditáveis, que viabilizem fiscalizações, auditorias e análises de risco;
- para os gestores públicos, a prioridade recai sobre relatórios e painéis que apoiem decisões de alocação e acompanhamento de desempenho;
- para a sociedade e demais partes interessadas, a prioridade recai sobre formatos acessíveis e compreensíveis, que traduzam a informação técnica em subsídio para o controle social.

6.9 Uso prático da informação de custos: indicadores e variáveis físicas

A informação de custos, por si só, tem utilidade limitada para o controle externo se não estiver articulada a indicadores de desempenho que traduzam essa informação em termos de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade. É essa articulação – apoiada na padronização de objetos de custos e centros de responsabilidade tratada nos itens 6.2 e 6.3 – que permite ao Tribunal de Contas avaliar, de forma consistente

e comparável, a relação entre os recursos consumidos e os resultados alcançados pelos entes jurisdicionados.

Os itens 6.9.1 a 6.9.6 detalham cada uma dessas dimensões, apresentando a base física necessária à construção dos indicadores, indicadores ilustrativos, fórmulas de cálculo e recomendações específicas para sua construção e interpretação.

Para que essa análise seja consistente, é fundamental que os indicadores sejam construídos sobre dados estruturados e rastreáveis, observando-se que:

- a identificação do objeto de custo deve ser clara quanto ao que está sendo avaliado, com atributos que qualificam os objetos com o maior grau possível de similaridade;
- a apuração do custo deve considerar todas as variações patrimoniais diminutivas e as apropriações de custos diretos e indiretos associadas ao objeto;
- a identificação do produto e/ou resultado deve considerar a seleção de variáveis físicas que correspondam a unidades de medida representativas do resultado alcançado (tema tratado em detalhe no item 6.9.1);
- O cálculo dos indicadores relaciona o custo total apropriado aos resultados. A informação de custos apoia diretamente indicadores de eficiência; para eficácia e efetividade os custos têm papel secundário e podem apenas subsidiar indiretamente a mensuração, complementados por dados de desempenho. A economicidade (item 6.9.6) depende de preços de referência externos.
- a interpretação e a análise comparativa devem avaliar os resultados obtidos ao longo do tempo ou entre unidades similares (*benchmarking*, item 6.9.5), permitindo diagnósticos e boas práticas críveis e livres de distorções.

A interpretação dos indicadores deve considerar, ainda, o contexto e as variáveis externas e normativas que possam influenciar custos e resultados (ex.: sazonalidade, localização, escala de atendimento, exigências legais e vinculação de recursos), a comparabilidade temporal e espacial do que está sendo medido – observando a evolução ao longo dos exercícios e entre órgãos ou regiões –, bem como as metas predefinidas nos instrumentos de planejamento e os padrões de referência setoriais, quando disponíveis.

Os resultados dessa análise subsidiam, de forma imediata, relatórios gerenciais, decisões estratégicas de gestão – como a redefinição de processos e recursos e a avaliação de economicidade em contratações e parcerias –, bem como auditorias e avaliações de desempenho realizadas pelos Tribunais de Contas.

Como diretriz de desenvolvimento futuro, e à medida que os sistemas de custos amadurecerem e se articularem com bases de dados setoriais externas, esses resultados poderão subsidiar também a reprioriZação de políticas públicas – uso que, neste estágio de implantação, não constitui pressuposto operacional do sistema, mas horizonte a ser perseguido.

6.9.1 Variáveis físicas como base para os indicadores

A informação de custos, isoladamente, expressa apenas o valor monetário dos recursos consumidos por um objeto de custo. Para que essa informação sirva às quatro dimensões apresentadas no item 6.2, ela precisa ser relacionada a variáveis físicas – medidas não monetárias que representam o volume de produtos, serviços ou atividades geradas pela unidade, como o número de alunos atendidos em uma escola, a quantidade de quilômetros pavimentados ou o número de consultas realizadas em uma unidade de saúde.

A necessidade de identificação das variáveis físicas para a avaliação dos resultados alcançados frente aos custos incorridos é enfatizada no item 18 da NBC TSP 34:

> O sistema de custos visa evidenciar o quanto de recurso foi utilizado por uma entidade para cumprir determinada finalidade. Nesse contexto, é importante a identificação da variável física, a fim de mensurar o custo dos bens e serviços entregues. O custo unitário inclui, por exemplo, o custo por tonelada, por hora máquina, por hora de trabalho do servidor ou do departamento, por cidadão atendido, por item disponibilizado, por metro quadrado construído. Essa informação é especialmente útil no monitoramento, avaliação e comparação de indicadores de desempenho. (BRASIL, 2021, p. 6)

A mesma norma reforça, em seu item 61, que "é relevante, mas não restritivo, que as bases de dados da entidade possibilitem a geração da informação física, pois, além de permitir a mensuração do custo unitário, auxiliam no cálculo de indicadores de desempenho" (BRASIL, 2021, p. 13).

Enquanto a Contabilidade Patrimonial trabalha predominantemente com valores monetários, a Contabilidade de Custos, embora também utilize esses valores, ganha maior utilidade ao incorporar dados de natureza não monetária.

Uma das grandes utilidades dos sistemas de custos é exatamente a sistematização criada para o registro das variáveis físicas associadas aos objetos de custos, permitindo uma análise mais precisa e detalhada dos recursos utilizados – o que melhora a gestão interna e fortalece a transparência e a confiança da sociedade. Conhecer apenas o valor gasto não é suficiente; é essencial compreender também o volume físico consumido e a produção realizada.

São exemplos de variáveis físicas, a depender da função de governo e da natureza da unidade:

- número de alunos matriculados, número de aulas ministradas, número de escolas atendidas (educação);
- número de consultas realizadas, número de leitos-dia, número de procedimentos cirúrgicos, número de exames (saúde);
- número de processos julgados, número de fiscalizações realizadas, número de acórdãos proferidos (controle externo e justiça);
- quilômetros de vias pavimentadas ou recuperadas, toneladas de resíduos coletados (infraestrutura e serviços urbanos).

Para que os indicadores construídos a partir das variáveis físicas sejam comparáveis entre diferentes entes jurisdicionados – condição necessária ao *benchmarking* externo tratado no item 6.9.5 –, é imprescindível, para o exercício do controle externo, que a escolha da variável física para um mesmo tipo de indicador, seja uniforme. Variáveis físicas distintas para medir o mesmo fenômeno (por exemplo, "número de atendimentos" *versus* "número de consultas" na função saúde) invalidam a comparação, ainda que os indicadores tenham a mesma fórmula e o mesmo custo como numerador.

O GCSP, objetivando mitigar esse risco, estabelece uma relação padronizada de variáveis físicas por função de governo, a ser observada pelos entes jurisdicionados e pelos Tribunais de Contas na definição, na validação e na análise dos indicadores de desempenho da gestão de custos.

Tal como ocorre com outras relações padronizadas previstas no GCSP, essa tabela tem natureza dinâmica, sujeita a atualização e

ampliação constantes, razão pela qual sua versão vigente é mantida no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

Uma versão exemplificativa dessa relação, decorrente deste capítulo, é apresentada no Anexo 5 deste Guia, sem prejuízo da prevalência da versão disponibilizada no portal em caso de divergência ou atualização posterior.

A coleta da variável física deve ser planejada concomitantemente à apuração do custo monetário, e não como etapa posterior ou eventual. Sistemas de custos que não incorporam, desde a concepção, um mecanismo estruturado de captura de variáveis físicas junto às áreas finalísticas tendem a produzir informação de custo sem capacidade analítica, restrita ao valor absoluto gasto, e incapaz de sustentar qualquer das quatro dimensões de avaliação.

Para ilustrar essa relação, considere-se a área da saúde pública, especificamente uma Unidade de Pronto Atendimento (UPA). O gestor, ao analisar os custos de operação da UPA, precisa saber não apenas quanto está sendo gasto com insumos como medicamentos e materiais médicos, mas também quantificar o volume desses insumos e o número de atendimentos realizados. Se o gasto com medicamentos aumentou de R$100.000 para R$150.000 em determinado período, a análise isolada do valor monetário não explica o motivo do aumento. Ao se considerar a variável física – o número de atendimentos ou a quantidade de pacientes atendidos por unidade de medicamento –, o gestor pode identificar se o aumento do custo decorreu de um aumento no número de atendimentos ou se o gasto foi desproporcional. Caso o aumento nos gastos não esteja relacionado ao aumento no número de atendimentos, isso pode indicar ineficiência na gestão dos insumos (compra excessiva, desperdício, falhas no controle de estoque); caso contrário, se o aumento for proporcional ao aumento dos atendimentos, isso pode refletir maior demanda pela UPA, justificando o aumento nos custos.

Uma vez identificadas as variáveis físicas associadas a cada objeto de custo, torna-se possível construir os indicadores propriamente ditos. Os itens 6.9.2 a 6.9.5 apresentam essa construção para cada uma das quatro dimensões de análise – eficiência, eficácia, efetividade e economicidade –, e o item 6.9.6 consolida esses elementos em um quadro-síntese.

Cabe registrar que, dentre as quatro dimensões de análise utilizadas pelo controle externo – eficiência, eficácia, efetividade e economicidade –, apenas as três primeiras são desenvolvidas em tópicos próprios neste item. Isso ocorre porque a economicidade, tal como

tradicionalmente concebida, refere-se à variação de preços de aquisição de insumos, apurada no processo de compras, e não decorre da acumulação de custos processada pelo sistema tratado neste Guia.

As demais dimensões, ao contrário, têm no sistema de custos uma fonte direta ou complementar de informação – seja como numerador, denominador ou termo de comparação do indicador. Por essa razão, a economicidade é retomada apenas no quadro-síntese do item 6.9.6, com a devida ressalva quanto à natureza distinta de sua fonte de dados.

6.9.2 Indicadores de eficiência

A eficiência é a dimensão com maior densidade analítica dentro de um sistema de custos, pois relaciona diretamente o custo apurado à variável física de produção. O indicador básico é o custo unitário:

Custo unitário = Custo total do objeto de custo no período / Variável física de produção no mesmo período

Além do custo unitário, a eficiência pode ser avaliada por meio de relações internas à própria estrutura de custos, que evidenciam a composição do gasto e subsidiam decisões sobre alocação de recursos:

- Relação custo finalístico/custo total: mede a proporção do custo total consumida pela atividade-fim da unidade ou do ente;
- Relação custo de suporte/custo total: mede a proporção do custo total consumida pela atividade de suporte (administrativa, logística) da unidade ou do ente;
- Relação custo direto/custo total e relação custo indireto/custo total: mede a proporção do custo total apropriada diretamente à atividade-fim e a proporção apropriada por rateio ou critério indireto, respectivamente.

Essas relações não exigem variável física para seu cálculo – resulta diretamente da classificação e atribuição de custos tratada nos itens 6.4 a 6.6 –, mas complementam o custo unitário ao revelar se eventuais variações decorrem de mudanças na eficiência operacional (finalística) ou no peso das estruturas de suporte.

Exemplos por função de governo:

Quadro 4: Exemplos de indicadores de eficiência por função de governo

Função de governo	Indicador de eficiência	Fórmula
Educação	Custo-aluno/ano	Custo total da escola (ou rede) ÷ número de alunos matriculados
Saúde	Custo por consulta	Custo total da unidade de saúde ÷ número de consultas realizadas
Saúde	Custo por leito-dia	Custo total do hospital ÷ (número de leitos × dias de funcionamento)
Controle externo	Custo por processo julgado	Custo total da unidade julgadora ÷ número de processos julgados
Controle externo	Custo por fiscalização realizada	Custo total da unidade de fiscalização ÷ número de fiscalizações concluídas
Assistência social	Custo *per capita* do programa assistencial	Custo total do programa ÷ número de beneficiários atendidos
Segurança pública	Custo *per capita* de segurança	Custo total da unidade ÷ população da área de cobertura
Educação	Custo do transporte escolar por aluno	Custo total do transporte escolar ÷ número de alunos transportados

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

O custo unitário só é analiticamente útil quando comparado a um padrão de referência, a unidades semelhantes (*benchmarking*, item 6.9.5) ou à série histórica da própria unidade. Um custo-aluno elevado, isoladamente, não indica ineficiência; a comparação é que revela o desvio.

6.9.3 Indicadores de eficácia

A eficácia relaciona o que foi planejado (metas físicas) ao que foi efetivamente executado, e pode ser cruzada com a execução do custo ou orçamento correspondente:

- Percentual de execução da meta física: variável física realizada ÷ variável física planejada (ex.: número de vacinas aplicadas ÷ meta de vacinação);
- Índice de eficácia com custo: percentual de execução da meta física comparado ao percentual de execução do orçamento/custo previsto para a mesma finalidade – permite identificar situações em que a meta foi atingida com menor custo que o previsto (indicativo positivo) ou em que o custo foi integralmente executado sem o correspondente atingimento da meta física (indicativo de ineficácia).

Esse cruzamento é particularmente relevante para o Tribunal de Contas na avaliação de programas e ações orçamentárias, permitindo distinguir entre problemas de execução financeira e problemas de execução física.

Importa destacar que a comparação entre execução física e execução de custo exige, além dos dados efetuados, a existência prévia de um orçamento de custos estimados articulado às metas ou entregas previstas – distinto do atual conceito de 'orçamento-programa' regulado pela Lei n.º 4.320/1964 que fixa despesas a partir da estimativa de receitas. Enquanto o orçamento-programa organiza dotações por programas e ações, o orçamento de custos estimados atribui valores esperados às quantidades físicas planejadas (entregas, serviços, procedimentos), permitindo calcular taxas de execução financeira diretamente comparáveis às taxas de execução física. Sem essa estimativa *ex-ante*, torna-se impraticável determinar se uma meta foi alcançada com maior ou menor custo do que o previsto, comprometendo a utilidade do indicador.

6.9.4 Indicadores de efetividade

A efetividade é a dimensão mais desafiadora de mensurar a partir do sistema de custos isoladamente, pois se refere ao impacto ou à transformação social decorrente da ação pública – algo que, em geral, depende de dados produzidos fora do sistema de custos, por órgãos de estatística, vigilância epidemiológica, avaliação educacional, entre outros.

O papel do sistema de custos, nessa dimensão, não é o de produzir isoladamente o indicador de efetividade, mas o de fornecer o denominador ou o termo de custo que, articulado a indicadores externos, permite análises de custo-efetividade, tais como:

- custo total investido em determinado programa de saúde ÷ redução observada em indicador epidemiológico (ex.: taxa de mortalidade infantil, incidência de determinada doença);
- custo total investido em educação básica ÷ variação no índice de proficiência dos alunos (ex.: IDEB, SAEB).

Este Guia recomenda que os entes jurisdicionados e os Tribunais de Contas busquem, sempre que pertinente, a articulação entre a base de dados de custos e as bases de indicadores setoriais mantidas por outros órgãos, reconhecendo que a produção desses indicadores extrapola o escopo do sistema de custos propriamente dito.

6.9.5 Análise comparativa (*benchmarking*)

A padronização de centros de responsabilidade e tipologias de objetos de custos, estabelecida no item 6.3, é o que viabiliza a comparação de indicadores entre unidades:

- *Benchmarking* interno: comparação entre unidades semelhantes do mesmo ente (ex.: todas as UBS de um mesmo município, todas as escolas de mesmo porte de uma rede municipal), identificando unidades com desempenho destoante para fins de análise mais aprofundada;
- *Benchmarking* externo: comparação entre entes distintos (ex.: municípios de porte populacional semelhante), permitindo ao Tribunal de Contas contextualizar o desempenho de um jurisdicionado frente a seus pares;
- Análise de série histórica: acompanhamento da evolução do mesmo indicador ao longo de exercícios sucessivos, permitindo identificar tendências de melhoria, estagnação ou deterioração, e distinguindo variações conjunturais de mudanças estruturais.

A validade do *benchmarking* externo pressupõe que os entes comparados utilizem a mesma variável física para o mesmo indicador e a mesma função de governo, conforme tratado no item 6.9.1. Recomenda-se, portanto, que os Tribunais de Contas, ao estimular ou avaliar iniciativas de *benchmarking* entre jurisdicionados, verifiquem a aderência das variáveis físicas empregadas à relação padronizada disponibilizada no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br), evitando comparações aparentemente válidas, mas metodologicamente inconsistentes.

6.9.6 Quadro-síntese: dimensão, indicador, variável física e fonte

Quadro 5: Síntese ilustrativa das quatro dimensões de análise

Dimensão	Indicador ilustrativo	Variável física envolvida	Fonte do dado físico

Economicidade[5]	Índice de variação de preço de insumo	Preço unitário pago	Sistema de compras/ almoxarifado
Eficiência	Custo por consulta (saúde)	Número de consultas realizadas	Sistema de informação em saúde (produção ambulatorial)
Eficiência	Custo-aluno/ano (educação)	Número de alunos matriculados	Censo escolar / sistema de matrículas
Eficácia	% de execução da meta de vacinação	Doses aplicadas vs. Meta	Sistema de informação do programa de imunização
Efetividade	Custo-efetividade em redução de mortalidade infantil	Taxa de mortalidade infantil	Sistema de vigilância epidemiológica / órgão de estatística

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Este quadro tem caráter ilustrativo e não exaustivo; cada ente jurisdicionado, ao implantar seu sistema de custos, deve identificar as variáveis físicas e as fontes de dados pertinentes à sua realidade e às funções de governo sob sua responsabilidade, observando sempre a padronização mínima necessária à comparabilidade tratada no item 6.3.

6.9.7 Integração com sistemas e bases de dados oficiais

A identificação e a coleta de variáveis físicas, tratadas no item 6.9.1, não precisam – e, sempre que possível, não devem – depender exclusivamente de registros internos do ente jurisdicionado. Diversas informações públicas de natureza física, orçamentária e cadastral já são produzidas, consolidadas e disponibilizadas por sistemas e bases de dados oficiais de abrangência nacional, o que reduz o esforço de coleta, aumenta a confiabilidade da informação e favorece a comparabilidade entre entes distintos – condição essencial ao *benchmarking* externo tratado no item 6.9.5.

Este Guia recomenda que, além das variáveis físicas específicas sob controle direto da entidade, sejam utilizadas, sempre que pertinente,

[5] Diferentemente das demais dimensões deste quadro, o indicador de economicidade não deriva da acumulação de custos realizada pelo sistema tratado neste Guia: depende exclusivamente de dados de preço de aquisição de insumos, apurados no processo de compras. Sua inclusão aqui tem finalidade apenas referencial, situando-a no conjunto das quatro dimensões de análise (eficiência, eficácia, efetividade e economicidade) utilizadas pelo controle externo, ainda que sua fonte de dado seja externa ao sistema de custos propriamente dito.

informações provenientes de sistemas nacionais de dados sobre serviços públicos, tais como:

- SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde);
- INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira), incluindo o Censo Escolar e os índices de avaliação educacional (ex.: IDEB, SAEB), já mencionados no item 6.9.4 como fonte de indicadores de efetividade;
- CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde);
- CNEAS (Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social);
- ApuraSUS (Sistema de Apuração e Gestão de Custos do SUS);

entre outros sistemas setoriais mantidos por órgãos federais, estaduais ou por entidades de representação municipal, que produzam dados físicos, cadastrais ou epidemiológicos úteis à construção e à validação dos indicadores tratados neste item.

A articulação entre a base de dados de custos do ente jurisdicionado e essas fontes externas cumpre dupla função: (i) fornece a variável física necessária ao cálculo dos indicadores de eficiência e eficácia, quando o ente não dispõe de sistema próprio de captura dessa informação; e (ii) viabiliza as análises de custo-efetividade referidas no item 6.9.4, ao disponibilizar os indicadores de impacto produzidos por órgãos de estatística e de vigilância epidemiológica, entre outros.

Recomenda-se que os Tribunais de Contas, ao avaliar os sistemas de custos dos entes jurisdicionados, verifiquem a existência de mecanismos de integração – ainda que manuais, na ausência de interoperabilidade automatizada – entre a base de custos e essas fontes oficiais, de modo a assegurar que a informação física utilizada no cálculo dos indicadores seja consistente com os registros oficiais correspondentes.

CAPÍTULO 7

SOLUÇÃO TECNOLÓGICA E IMPLEMENTAÇÃO

7.1 Introdução e finalidade

O presente capítulo tem por finalidade orientar as instituições na estruturação de um ambiente tecnológico capaz de sustentar, de forma contínua e confiável, a geração de informações de custos, ou seja, o Sistema de Informação de Custos (SIC) que, segundo a NBC-TSP 34, "é o conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos".

Diferentemente dos capítulos anteriores, que tratam da progressão gradual de maturidade (Capítulo 5) e do instrumento de autoavaliação correspondente (Anexo 4), este capítulo não descreve uma trajetória por etapas. Ele descreve "o destino": a configuração tecnológica que se recomenda como referência para todas as instituições, independentemente do estágio de maturidade em que se encontram atualmente.

Embora o Sistema de Informação de Custos (SIC), componente do sistema de custos, seja obrigatório, este capítulo apresenta uma visão-alvo (arquitetura de referência), com caráter orientativo e recomendatório, e não de uma exigência normativa cogente ou de um roteiro obrigatório de implantação.

Essa distinção é importante: uma entidade em Estágio 1 de maturidade não precisa – nem consegue, de imediato – implementar tudo o que este capítulo descreve. Mas é fundamental que ela saiba, desde já, para onde deve caminhar, de modo que cada investimento em sistemas, cada contratação de solução de mercado e cada decisão

de desenvolvimento interno sejam dados na direção correta, evitando retrabalho, soluções paliativas ou arquiteturas que precisarão ser descartadas no futuro.

7.1.1 Situações de partida distintas exigem iniciativas distintas

É essencial que a entidade, antes de qualquer decisão tecnológica, diagnostique com precisão em qual das situações abaixo ela se encontra, pois cada uma delas demanda uma estratégia de ação diferente:

Quanto à existência de Sistema de Informação de Custos (SIC):

- Instituições sem SIC implantado – ainda não dispõem de nenhuma solução, ainda que incipiente, para a apuração de custos. Nesses casos, a prioridade é o planejamento da concepção do sistema à luz da metodologia apresentada neste Guia, e da estratégia de integração com os sistemas já existentes na entidade, antes mesmo de se pensar em automação plena.
- Instituições com SIC em desenvolvimento ou implantação parcial – já iniciaram a jornada, possuem parte da modelagem definida ou um sistema em fase de testes/homologação, mas ainda não operam em regime de produção plena ou não cobrem a totalidade dos objetos de custos relevantes. Aqui, a ênfase recai sobre a evolução incremental: identificar lacunas de integração, ampliar a cobertura de dados capturados, reduzir a intervenção manual já existente e, sobretudo, verificar a aderência do que já foi desenvolvido à metodologia proposta neste Guia – em especial quanto à codificação dos objetos de custos e aos critérios de uso de direcionadores e rateios – corrigindo eventuais desvios metodológicos antes que estes se consolidem e se tornem mais custosos de ajustar em estágios avançados de implantação.
- Instituições com SIC em funcionamento – já operam um sistema de apuração de custos de forma rotineira. O desafio, nesse caso, desloca-se da concepção para o aperfeiçoamento: aumentar o grau de automação, ampliar as integrações com sistemas estruturantes ainda não conectados, aprimorar a qualidade e a tempestividade da informação gerada e, de forma contínua, reavaliar a aderência do sistema em operação à metodologia consolidada neste Guia, ainda que este tenha

sido concebido e implantado anteriormente à sua publicação. Essa reavaliação é particularmente relevante para assegurar a comparabilidade da informação de custos entre instituições jurisdicionadas e a compatibilidade com os critérios utilizados no instrumento de autoavaliação de maturidade (Anexo 4), evitando-se que sistemas já maduros do ponto de vista operacional permaneçam, ainda assim, desalinhados quanto aos conceitos e critérios técnicos aqui recomendados.

Quanto à existência de sistemas estruturantes integrados:

- Instituições sem sistemas estruturantes integrados – operam de forma fragmentada, com sistemas de RH, patrimônio, contratos, almoxarifado ou execução orçamentário-financeira que não se comunicam entre si (ou que não se comunicam de forma automatizada), exigindo trabalho manual de conciliação. Para essas instituições, a prioridade imediata – além de pensar na contratação ou desenvolvimento do SIC – é a integração desses sistemas de origem, pois é dessa integração que depende a viabilidade de qualquer atribuição automática de custos.
- Instituições com sistemas estruturantes parcialmente integrados – já possuem integração entre alguns sistemas (por exemplo, entre folha de pagamento e execução orçamentária-financeira), mas mantêm ilhas de informação em outras áreas (patrimônio, contratos, estoques). O esforço recomendado é o de completar essa malha de integração, de forma progressiva, priorizando os sistemas que respondem pelos maiores volumes de gastos e a escala de progressão prevista para os estágios de maturidade.
- Instituições com sistemas estruturantes plenamente integrados – dispõem de um ambiente já consolidado, no qual a integração de dados está resolvida. Para essas, o desafio é conectar essa infraestrutura já robusta ao SIC, garantindo que a informação de custos aproveite, de fato, essa base de dados já integrada, e não seja construída como um sistema paralelo e desconectado.

O cruzamento dessas duas dimensões – situação do SIC e situação dos sistemas estruturantes – produz um diagnóstico mais preciso

do ponto de partida de cada entidade, permitindo que a leitura deste capítulo seja feita de forma proporcional e realista à sua realidade concreta, e não como uma lista de exigências uniformes.

7.2 Fundamentos Legais e Normativos do Ecossistema

A construção de um ambiente tecnológico integrado para a geração de informações de custos não decorre de mera conveniência gerencial: ela é sustentada por um conjunto de dispositivos legais e normativos que, de forma direta ou indireta, impõem ou reforçam a necessidade de sistemas capazes de produzir essa informação de forma confiável e tempestiva.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, foi o primeiro diploma legal a introduzir a exigência de apuração de custos no setor público brasileiro. Seu art. 99 determina que "os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum". Embora o dispositivo se refira originalmente aos serviços industriais, seu espírito – a necessidade de uma sistemática própria e especializada para apuração de custos, dissociada (mas integrada) da contabilidade patrimonial e financeira – é o fundamento histórico de todo o arcabouço posterior sobre custos no setor público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), por sua vez, no art. 50, §3º, reforça essa exigência ao estabelecer que a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Esse dispositivo é o marco normativo mais direto e recorrente citado como base para a criação dos SICs em todas as esferas de governo, e é dele que decorre, em grande medida, a obrigação – hoje amplamente reconhecida pelos Tribunais de Contas – de que Estados e Municípios também implantem seus próprios sistemas de custos.

O Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020, regulamentando a LRF, disciplina o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC) – sistema responsável pelo registro contábil, orçamentário e financeiro dos atos e fatos de gestão de cada ente federativo. Sua relevância para o SIC é indireta, porém decisiva: o Decreto estabelece que o SIAFIC deve evidenciar, entre outras finalidades, "informações

necessárias para subsidiar a apuração dos custos dos programas e das unidades da administração pública", reconhecendo expressamente o papel do SIAFIC como fonte de dados de origem para a apuração de custos, sem, contudo atribuir a ele a função de apurar os custos propriamente ditos.

Essa distinção é reforçada por dispositivo específico do mesmo Decreto, segundo o qual "o Siafic permitirá a acumulação dos registros por centros de custos" – determinação que impõe ao sistema estruturante a capacidade de segregar e disponibilizar dados por centro de custos, mas que não o transforma em sistema de custos.

A leitura conjunta desses dispositivos confirma a lógica de arquitetura já delineada neste Guia: o SIAFIC funciona como sistema estruturante alimentador, enquanto a apropriação direta ou a alocação dos custos indiretos aos objetos de custos constituem função própria do SIC, a ser desenvolvido ou contratado de forma integrada, mas tecnicamente distinta.

A Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021 (Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos), contribui para esse ecossistema ao instituir o dever de gestão contratual informatizada e ao consolidar o Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP) como repositório centralizado de atos relativos a licitações e contratos. Essa exigência reforça a necessidade de que os sistemas de gestão contratual das instituições – um dos sistemas estruturantes tratados neste capítulo – sejam capazes de gerar dados estruturados e integráveis, os quais constituem insumo relevante para a atribuição de custos relacionados a contratos de obras, serviços e fornecimentos.

Por fim, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), em especial a NBC TSP 34 (Contabilidade de Custos no Setor Público), estabelecem os conceitos técnicos-contábeis – objeto de custo, direcionador de custo, custeio direto e indireto – que os sistemas devem ser capazes de operacionalizar.

Ou seja, enquanto a LRF e o Decreto nº 10.540/2020 impõem a obrigação de existir um sistema de custos, é a NBC TSP 34 que define o conteúdo técnico que esse sistema deve produzir – cabendo à arquitetura tecnológica aqui recomendada viabilizar, na prática, o cumprimento dessa norma contábil.

Em síntese, o arcabouço normativo não apenas autoriza, mas exige que as instituições públicas disponham de sistemas capazes de gerar informações de custos de forma confiável, e indica – ainda que

de forma não detalhada tecnicamente – que essa geração deve advir da integração entre os diversos sistemas que registram os fatos administrativos, e não de levantamentos extracontábeis pontuais ou de apurações manuais e assistemáticas.

7.3 Visão Geral do Ecossistema Tecnológico

Para que a informação de custos seja gerada de forma contínua, confiável e com o mínimo de esforço manual, é necessário que a entidade conceba seus sistemas não como peças isoladas, mas como um ecossistema tecnológico integrado – um conjunto de sistemas que trocam dados entre si de forma automatizada, alimentando, ao final, o Sistema de Informações de Custos (SIC).

É útil, para fins didáticos, comparar esse ecossistema a um GRP (*Government Resource Planning*) – conceito amplamente conhecido no mercado privado, no qual diferentes módulos (financeiro, RH, estoque, vendas) compartilham uma base de dados comum e se comunicam automaticamente.

No setor público, esse "GRP" não precisa necessariamente ser um único produto de um único fornecedor: pode (e frequentemente acontece) ser composto por diversos sistemas, de diferentes origens, desde que devidamente integrados entre si.

Esse ecossistema pode ser organizado, para fins de compreensão, em quatro grandes camadas:

a) SIAFIC – o núcleo contábil (registros orçamentário, financeiro e patrimonial)

O Sistema Integrado de Administração Financeira e Controle (SIAFIC) é o núcleo que registra a execução orçamentária, financeira e patrimonial da entidade. É nele que reside o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e onde ocorre o lançamento das Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) que representam contabilmente o consumo dos ativos para a geração de resultados, refletindo, portanto, significativa porção dos custos do setor público.

b) Sistemas estruturantes de apoio administrativo

São os sistemas que controlam recursos e processos transversais à entidade (detentores das informações primárias), tais como:

- Gestão de Pessoas (RH/Folha de Pagamento) – controla quadros, cargos, lotações, folha de pagamento e encargos,

informações essenciais para a apropriação de custos com pessoal aos respectivos objetos de custos;

- Gestão Contratual – controla contratos administrativos, convênios e ajustes, gerando dados sobre despesas contratadas por fornecedor, objeto e unidade beneficiária, em conformidade com as exigências de publicidade e rastreabilidade da Lei nº 14.133/2021;
- Gestão Patrimonial – controla bens móveis e imóveis, permitindo, entre outros, o cálculo de depreciação e demais VPDs de natureza patrimonial, com atribuição às unidades que efetivamente utilizam os bens;
- Gestão de Almoxarifado/Estoques – controla entradas, saídas e consumo de materiais, permitindo a apropriação de custos de consumo por centro de custo consumidor.

c) Sistemas de gestão finalística (controle das atividades-fim)

Além dos sistemas administrativos, há uma camada frequentemente esquecida nas discussões sobre sistemas de custos, mas de grande relevância: os sistemas de gestão das atividades finalísticas – aqueles que registram, no dia a dia, a prestação efetiva dos serviços públicos à sociedade. São exemplos:

- Sistemas de gestão em saúde, utilizados por hospitais, unidades básicas de saúde e prontos-atendimentos, que registram consultas realizadas, exames solicitados, prescrições de medicamentos, leitos ocupados, cirurgias realizadas, internações, entre outros eventos assistenciais;
- Sistemas de gestão em educação, que controlam matrículas, unidades escolares, turmas, gestão do transporte escolar, controle de merenda escolar e demais rotinas da rede de ensino.

Esses sistemas são especialmente relevantes para a apuração de custos porque neles residem os direcionadores de custos por excelência: é o número de consultas realizadas, de leitos ocupados, de alunos matriculados ou de refeições servidas que, integrado ao SIC, permite ratear com precisão os custos indiretos entre os diferentes objetos de custos (por exemplo, custo por aluno, custo por leito/dia, custo por cirurgia). Sem essa integração, o SIC fica limitado a informações financeiras e patrimoniais, sem conseguir relacionar o custo à efetiva atividade prestada – o que compromete justamente a utilidade gerencial da informação de custos.

d) Sistemas e bases de dados externas

Complementando o ecossistema, há bases de dados mantidas por órgãos externos, que podem (e devem, sempre que possível) ser aproveitadas como fonte de dados estatísticos, indicadores de desempenho e parâmetros de comparação (*benchmarking*), tais como:

- SIOPS (Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde);
- CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde);
- CNEAS (Cadastro Nacional de Entidades de Assistência Social);
- e-SUS APS / ApurAsus, utilizados na atenção primária e na apuração de custos do SUS;
- INEP e IDEB, na área educacional, como fontes de indicadores de desempenho e cobertura.

Embora essas bases não sejam, em regra, fonte primária de lançamento contábil, sua integração – ainda que por meio de exportações periódicas ou APIs de consulta – permite enriquecer a análise de custos com indicadores de eficiência e efetividade, comparando o custo apurado internamente com parâmetros nacionais e cruzando informações físicas (número de procedimentos, alunos, leitos) com os dados financeiros do SIC.

7.3.1 O SIC como ponto de convergência

Todas essas camadas devem convergir para o SIC, que atua como o motor de acumulação e atribuição de custos: recebe os dados de origem de cada sistema, aplica os critérios de rateio e os direcionadores de custos, organiza a informação segundo os objetos níveis de detalhamento de custos definidos pela entidade (Capítulos 3 e 4), e disponibiliza relatórios e painéis gerenciais para a tomada de decisão.

O princípio fundamental que deve orientar essa arquitetura é: a informação deve ser capturada uma única vez, no sistema de origem, no momento em que o fato gerador ocorre, e replicada automaticamente para o SIC – evitando-se, ao máximo, a digitação redundante de dados ou a apuração manual de custos por planilhas eletrônicas paralelas, que são propensas a erros, inconsistências e defasagem temporal em relação à execução real dos fatos administrativos.

Esse é o critério que distingue um ecossistema tecnológico maduro de um conjunto de sistemas meramente coexistentes: não basta que os sistemas estruturantes e finalísticos existam – é preciso que eles conversem entre si, e que essa conversa alimente o SIC de forma automática, contínua e rastreável.

7.4 Requisitos Funcionais Mínimos Recomendados

A partir da visão geral apresentada, é possível sistematizar um conjunto de requisitos funcionais que se recomenda que o ecossistema tecnológico atenda, de forma a viabilizar a atribuição de custos com o mínimo de intervenção manual possível:

a) Integração de dados em tempo real ou em periodicidade compatível com a gestão: Os sistemas de origem (SIAFIC, RH, contratos, patrimônio, almoxarifado, sistemas finalísticos) devem transmitir dados ao SIC de forma automatizada, seja por integração em tempo real, seja por rotinas de carga periódica (diária, semanal), evitando-se processos de importação manual que dependam de intervenção humana recorrente.

b) Rastreabilidade entre o fato gerador e o objeto de custo: Cada dado que compõe o custo final de um objeto (por exemplo, o custo de um aluno matriculado, de um leito hospitalar ou de um processo administrativo) deve manter rastreabilidade até o documento ou evento que o originou – nota fiscal, folha de pagamento, termo de contrato, registro de consumo de material. Essa rastreabilidade é o que garante auditabilidade ao sistema e permite que os órgãos de controle validem a informação de custos apresentada.

c) Consistência de cadastros mestres entre sistemas: Um dos maiores obstáculos práticos à integração de sistemas é a existência de cadastros divergentes – por exemplo, uma mesma unidade administrativa identificada de formas diferentes no sistema de RH e nos demais sistemas estruturantes. Recomenda-se que a entidade adote uma política de cadastro único e centralizado para: unidades organizacionais, objetos de custos, elementos de custos, itens patrimoniais e servidores/colaboradores, de modo que todos os sistemas do ecossistema utilizem os mesmos identificadores.

d) Automatização de direcionadores e critérios de rateio: Os direcionadores e critérios de rateio de custos indiretos definidos pela entidade seguindo a orientação apresentada no Anexo 2 devem estar parametrizados no próprio SIC ou em camada de integração, de forma

que o rateio ocorra automaticamente a partir dos dados recebidos dos sistemas de origem – e não por meio de cálculos manuais realizados fora do sistema.

e) Tempestividade da informação: O ecossistema deve ser capaz de gerar relatórios de custos em periodicidade compatível com as necessidades gerenciais da entidade (mensal, no mínimo), e não apenas ao final do exercício, sob pena de a informação perder sua utilidade para a tomada de decisão.

f) Trilhas de auditoria e versionamento: O sistema deve manter registro de eventuais ajustes ou reprocessamentos de custos, de modo a preservar o histórico de apuração e permitir a identificação de mudanças de critério ao longo do tempo.

g) Exportação de dados e reprodutibilidade dos resultados: as soluções próprias ou contratadas devem permitir a exportação de dados em formatos abertos e estruturados, a consulta por períodos flexíveis e a formação de séries históricas, bem como preservar os parâmetros, bases de cálculo e versões utilizados, de modo que os resultados possam ser reproduzidos posteriormente.

7.5 Arquitetura de Referência (Visão Conceitual)

De forma esquemática, recomenda-se que a entidade conceba seu ecossistema tecnológico em camadas que se comuniquem de forma automatizada, conforme a lógica a seguir:

1. Camada de captura – sistemas estruturantes (RH, contratos, patrimônio, almoxarifado) e sistemas finalísticos (saúde, educação, e demais áreas conforme a natureza da entidade), onde os fatos administrativos são registrados no momento em que ocorrem, refletindo corretamente a ocorrência e a captura dos fatos geradores;
2. Camada de integração – mecanismos de interoperabilidade (interfaces de integração, rotinas de extração, transformação e carga de dados – ETL, ou *web services*/APIs) responsáveis por transportar os dados da camada de captura até o núcleo orçamentário-financeiro-patrimonial (SIAFIC) e, em paralelo ou em sequência, até o SIC;
3. Camada de acumulação e atribuição – o próprio SIC, onde os dados recebidos são organizados segundo os objetos de

custos, centros de custos e elementos de custos definidos pela entidade, e onde são aplicados os direcionadores e critérios de rateio;
4. Camada de enriquecimento externo – integração (ainda que por importação periódica) com bases de dados externas (SIOPS, CNES, INEP, IDEB, entre outras), permitindo cruzar a informação de custos com indicadores de cobertura e desempenho;
5. Camada gerencial – painéis, relatórios e ferramentas de análise que consomem os dados do SIC para subsidiar a tomada de decisão pelos gestores e o controle social e institucional pelos órgãos de fiscalização.

Essa representação não pressupõe uma tecnologia específica, nem um único fornecedor: pode ser implementada por meio de um sistema único que contemple todas as camadas, ou por um conjunto de sistemas distintos, desde que devidamente integrados. O que se recomenda como referência é a lógica de fluxo entre as camadas, e não uma solução tecnológica determinada.

7.6 Recomendações para a Decisão: Desenvolver ou Contratar

Diante da diversidade de portes, orçamentos e capacidades técnicas das instituições jurisdicionadas, este Guia não recomenda uma única via de obtenção da solução tecnológica. Em vez disso, apresentam-se critérios orientativos para apoiar essa decisão:

a) Desenvolvimento próprio (*in-house*): Recomendado para instituições que já possuem equipe de tecnologia da informação estruturada e que tenham necessidades muito específicas, não atendidas por soluções de mercado. Exige, como contrapartida, investimento contínuo em manutenção e atualização do sistema ao longo do tempo.

b) Contratação de solução de mercado: Recomendado para instituições que não dispõem de equipe técnica robusta, e que podem se beneficiar de soluções já testadas e utilizadas por outros entes públicos. Nesse caso, recomenda-se especial atenção, no processo de contratação, aos requisitos de integração descritos na Seção 7.4, exigindo-se do fornecedor a comprovação de capacidade de interoperabilidade com os sistemas já existentes na entidade.

c) Adesão a soluções de consórcios, plataformas estaduais ou soluções compartilhadas: Particularmente recomendada para Municípios de menor porte, que frequentemente não possuem escala orçamentária ou técnica para desenvolver ou contratar isoladamente uma solução completa. A adesão a plataformas oferecidas pelo Estado, por consórcios intermunicipais, ou por associações de municípios pode representar uma alternativa eficiente e economicamente viável.

Em qualquer uma das três vias, recomenda-se que a entidade:

- Priorize soluções que sigam padrões abertos de interoperabilidade (uso de APIs, formatos de dados não proprietários);
- Evite a contratação de sistemas "fechados", que dificultem a integração futura com outros sistemas estruturantes;
- Avalie, antes de contratar ou desenvolver, o diagnóstico de sua própria situação de partida (conforme discutido na Seção 7.1.1), de modo a direcionar o investimento para a lacuna mais crítica de sua realidade concreta – seja ela a ausência de integração entre sistemas estruturantes, seja a ausência do próprio SIC.

7.7 Relação com os Estágios de Maturidade (Capítulo 5)

É importante reforçar que este capítulo não descreve uma etapa específica da jornada de maturidade, mas sim a configuração-alvo que se recomenda como referência para todas as instituições, independentemente do estágio em que se encontrem.

O Capítulo 5 descreve os Estágios de Maturidade 1 a 4, que representam a evolução gradual da capacidade institucional de gerar e utilizar informações de custos. O Anexo 4 (Instrumento de Autoavaliação de Maturidade) permite que cada entidade identifique em qual estágio se encontra atualmente.

A relação entre os dois capítulos pode ser assim sintetizada: o Capítulo 5 informa "onde a entidade está"; o Capítulo 7 informa "para onde a entidade deve caminhar". Uma entidade em Estágio 1, por exemplo, deve utilizar este capítulo não como uma lista de exigências imediatas, mas como um mapa de referência, que orientará suas escolhas tecnológicas de forma que cada etapa percorrida a aproxime, de fato, da arquitetura-alvo aqui descrita – evitando-se que investimentos

de curto prazo resultem em soluções que precisarão ser descartadas ou substancialmente refeitas nas etapas seguintes de sua evolução.

7.8 Selo de Qualidade para Sistemas de Informação de Custos (SIC)

Este Guia prevê a criação, a ser desenvolvida pelo CTCSP/IRB, de um instrumento de avaliação destinado a conferir um "Selo de Qualidade" a soluções tecnológicas classificadas como Sistemas de Informação de Custos (SIC). Trata-se de um mecanismo voluntário pelo qual fornecedores interessados poderão submeter seus produtos a uma avaliação formal conduzida pelo CTCSP/IRB, com o objetivo de atestar a aderência desses sistemas à arquitetura-alvo, aos requisitos funcionais mínimos e aos princípios técnicos aqui recomendados (integração, rastreabilidade, segurança, versionamento, parametrização de direcionadores e critérios de rateio, entre outros).

O Selo de Qualidade não constituirá exigência normativa obrigatória para a aquisição ou uso de soluções; sua finalidade é prover referência técnica independente para gestores públicos e facilitar a identificação de produtos que atendam a padrões reconhecidos de compatibilidade com o Guia. Espera-se que a existência do selo incentive fornecedores a adotarem práticas de interoperabilidade, padrões abertos e boas práticas de governança de dados, bem como auxilie órgãos compradores na tomada de decisão.

Os procedimentos, critérios e fluxos de avaliação que regerão a concessão do selo serão estruturados e divulgados ulteriormente pelo CTCSP/IRB, observando transparência, isenção e a possibilidade de reavaliação periódica das soluções certificadas.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 184 06/11/2026 06:55:33

CAPÍTULO 8

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este Guia estabelece um marco significativo na busca por uma gestão pública mais eficiente, transparente e orientada a resultados por meio da implementação de sistemas de custos. Com abrangência nacional, suas diretrizes destinam-se à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, alcançando as entidades das respectivas administrações. O documento visa não apenas padronizar a geração de informações de custos, mas também promover a modernização da governança pública, oferecendo uma base sólida para avaliações comparativas que possam subsidiar decisões estratégicas, o exercício qualificado do controle externo e o aprimoramento contínuo das entregas de serviços à sociedade.

A elaboração deste Guia foi possível graças à cooperação técnica firmada entre o Instituto Rui Barbosa (IRB) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF), formalizada por meio do Acordo de Cooperação nº 1/2026, que envolveu a participação de um Grupo Técnico composto por representantes de mais de dez Tribunais de Contas brasileiros, sob a coordenação do Comitê Técnico de Custos no Setor Público (CTCSP) do IRB.

Essa construção coletiva uniu a notória especialização da STN na normatização e na operação de sistemas de custos à competência regulamentar e à capacidade fiscalizatória dos Tribunais de Contas – órgãos aos quais a Constituição Federal atribui o dever de exercer o controle externo e de induzir, no âmbito de sua jurisdição, o aprimoramento da gestão pública. Essa convergência assegurou, de um lado, a validação técnica do conteúdo e sua estrita aderência às normas vigentes – em especial à NBC TSP 34 e ao MCASP, 11ª edição – e, de outro, a legitimidade e a representatividade federativa indispensáveis à sua ampla

adoção pelos entes jurisdicionados, na medida em que o próprio corpo fiscalizador que futuramente exigirá e avaliará a implantação dos sistemas de custos participou ativamente de sua concepção.

Ao longo de seus capítulos, o documento percorreu um itinerário completo: apresentou os fundamentos conceituais e normativos da informação de custos; delineou a governança necessária à sustentação do sistema; propôs um modelo de gerenciamento de custos padronizado e aderente à realidade dos entes nacionais; estruturou estágios de maturidade que permitem uma implantação gradual e realista; orientou o uso da informação de custos pelo controle externo, pelos gestores e pela sociedade; e indicou caminhos para a solução tecnológica e a implementação prática. Trata-se, assim, de um instrumento simultaneamente teórico e operacional, concebido para transformar comandos legais vigentes há décadas em parâmetros precisos, comparáveis e auditáveis.

Cumpre destacar que, nesta edição inaugural, priorizou-se a apuração orgânica dos custos das instituições, com ênfase nos centros de responsabilidade que atuam na ponta e prestam serviços diretamente à sociedade – como escolas, unidades de saúde e equipamentos públicos congêneres. Essa escolha metodológica visa permitir que cada ente conheça e gerencie, com precisão, o consumo de insumos envolvido na prestação dos serviços, aplicando métricas capazes de mensurar e induzir a eficiência dessas unidades. Dela decorre, ainda, um ganho estrutural: a comparabilidade entre unidades congêneres, dentro de um mesmo ente ou entre entes distintos, que qualifica as prestações de contas enviadas aos Tribunais de Contas, amplia a transparência do gasto público e facilita o exercício do controle social pela sociedade.

Trata-se, contudo, de um passo inicial relevante, mas não exaustivo, no caminho da implantação de sistemas de custos no setor público. Reconhecemos que muitos desafios ainda precisam ser enfrentados, como a atribuição de custos de ações executadas com recursos externos à contabilidade municipal, a gestão de objetos de custos complexos, o tratamento de bens de uso compartilhado ou especial, a apuração dos custos dos serviços, programas e políticas públicas e a projeção de custos de programas para o futuro, como subsídio ao planejamento e à avaliação prospectiva do gasto público. Tais temas permanecerão em análise no âmbito da cooperação IRB/STN e do Grupo Técnico, de modo que as futuras edições incorporem o aprendizado decorrente da aplicação prática destas diretrizes.

Acreditamos que as diretrizes apresentadas, ao mesmo tempo teóricas e práticas, fornecem a base necessária para a estruturação e implementação de um sistema de custos eficaz e adaptável às diversas realidades dos entes federados. No entanto, o sucesso dessa iniciativa depende crucialmente do engajamento das lideranças, da capacitação contínua das equipes envolvidas e do aprimoramento das soluções tecnológicas. Aos Tribunais de Contas caberá papel indutor decisivo: exigir, orientar e avaliar a implantação dos sistemas de custos, convertendo a informação produzida em insumo efetivo de fiscalizações orientadas ao desempenho e aos resultados.

O compromisso com a melhoria contínua e a atualização do Guia em futuras edições será fundamental para enfrentar os desafios remanescentes e garantir que o sistema de custos se torne uma ferramenta efetiva na promoção de uma gestão pública responsável e orientada por resultados. Nesse esforço permanente, o IRB, a STN e os Tribunais de Contas reafirmam que o destinatário final e o maior beneficiário deste trabalho é a sociedade brasileira, a quem se assegura o direito de conhecer o real valor e a qualidade dos serviços públicos que lhe são prestados.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 188 06/11/2026 06:55:33

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: *Presidência da República*.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 2812, 03 mar. 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Decreto nº 10.540, de 5 de novembro de 2020. Dispõe sobre o padrão mínimo de qualidade do Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 2, 06 nov. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/d10540.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 05 mai. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 2745, 23 mar. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Lei Federal nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Estabelece normas gerais de licitação e contratação para as Administrações Públicas diretas, autárquicas e fundacionais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 01 abr. 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 18 nov. 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional; INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Acordo de Cooperação nº 1/2026. Objeto: elaboração conjunta do Guia de Custos para o Setor Público (GCSP). Processo SEI nº 17944.000483/2026-32. Brasília: STN/MF; IRB, 2026. *Diário Oficial da União*, Edição nº 92, Seção 3, p. 77, de 19 de maio de 2026.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Sistema de custos do governo federal*: o que é, para que serve e como isso afeta meu dia a dia? Brasília: STN, 2012.

BRASIL. Portaria nº 42, de 15 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 15 abr. 1999.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)*. 11. ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2024. Disponível em: https://thot-arquivos.tesouro.gov.br/publicacao/51045. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (MIC)*. 2. ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2025. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/mic-manual-de-informacoes-do-sistema-de-custos-do-governo-federal/2025/26. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual do Processo Gerenciar Custos do Governo Federal*. 1. ed. Brasília: Tesouro Nacional, 2022/2023. Disponível em: https://thot-arquivos.tesouro.gov.br/publicacao/43930. Acesso em: 21 ago. 2026.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 139, de 5 de maio de 2026. Altera o § 1º do art. 31 e o art. 75 da Constituição Federal para estabelecer os Tribunais de Contas como órgãos permanentes e essenciais ao controle externo da administração pública. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 6 maio 2026. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc139.htm. Acesso em: 21 ago. 2026.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 16.11* – Sistema de Informação de Custos (SIC) do Setor Público. Brasília: CFC, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 34* – Custos no Setor Público. Brasília: CFC, 2021/2024. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/. Acesso em: 21 ago. 2026.

INSTITUTO NACIONAL DE AUDITORIA – INTOSAI. *NBASP 3910* – Princípios fundamentais da auditoria de desempenho. Adaptação brasileira. Brasília, 2020.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Perspectives on Cost Accounting for Government. *Public Sector Committee Study 12*. New York: IFAC, 2000. Disponível em: https://www.ipsasb.org/publications/study-12-perspectives-cost-accounting-governments. Acesso em: 21 ago. 2026.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). *Instrução Normativa TCU nº 84/2020*. Brasília: TCU, 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (TCEES). *Guia de Orientação para Implementação e Uso de Sistema de Custos pela Administração Pública*. Vitória: TCEES, 2025.

GLOSSÁRIO

Este glossário reúne os principais conceitos e terminologias utilizados neste Guia, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP), no Manual de Informações do Sistema de Custos do Governo Federal (MIC) e na doutrina especializada.

A

Accountability – Obrigação de prestar contas dos atos e resultados da gestão pública, com responsabilização dos agentes pelos recursos utilizados e pelos resultados alcançados. No contexto do sistema de custos, refere-se à capacidade do ente de demonstrar, com base em informações confiáveis de custo, como os recursos públicos foram utilizados e que valor público foi gerado.

Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) – Servidores e áreas que realizam o registro primário das transações nos sistemas estruturantes, como a folha de pagamento, as requisições e baixas de almoxarifado, a movimentação patrimonial e o atesto de documentos fiscais. Compete-lhes registrar as transações de forma fidedigna, completa e tempestiva, com a correta identificação do objeto de custo.

Alta Administração – Instância de direção superior da entidade, responsável por instituir o sistema de custos, patrociná-lo institucionalmente e demandar as informações produzidas. No modelo de governança adotado neste Guia, é a instância que direciona, cabendo-lhe aprovar o ato normativo de instituição do sistema, designar a Gestora Central de Custos (GCC) e incorporar a informação de custos aos processos decisórios.

Análise Custo-Benefício/Custo-Efetividade – Metodologias para avaliar alternativas de aplicação de recursos públicos, combinando os elementos de eficiência e efetividade.

Apropriação de Custos Diretos/Alocação de Custos Indiretos – Reconhecimento do consumo de recursos por determinado objeto de custeio previamente definido.

Arquitetura de *report* – Conjunto estruturado de regras, fluxos, responsabilidades e canais formais para geração, consolidação, validação e disseminação de informações gerenciais e de custos dentro de uma organização pública, de modo a garantir produção contínua, confiável e utilizável de dados para tomada de decisão e controle.

Atributos dos objetos de custos – Conjunto estruturado de metadados associado ao identificador (ID) de cada objeto de custo, que o qualifica e permite identificar quais unidades são efetivamente comparáveis entre si. Dividem-se em atributos obrigatórios, exigidos de todos os objetos cadastrados, e atributos complementares, cujos critérios, classificações padronizadas e fontes de referência constam do Anexo 3 deste Guia.

B

Base de rateio – Critério de repartição empregado para alocar custos indiretos compartilhados por dois ou mais objetos de custos quando não for viável a utilização de direcionadores de custos. Sua adoção pressupõe razoabilidade e consistência, devendo ser documentada e mantida uniforme entre períodos para preservar a comparabilidade das informações.

Base regular – Aplicação de critérios uniformes relacionados a modelo de gerenciamento e periodicidade, de forma contínua, comparável e consistente.

***Benchmarking* (análise comparativa)** – Comparação sistemática de indicadores de custo entre unidades ou entes, com vistas a identificar desempenhos destoantes e disseminar boas práticas. Divide-se em *benchmarking* interno, entre unidades semelhantes de um mesmo ente, e *benchmarking* externo, entre entes distintos, este último condicionado à padronização dos centros de responsabilidade, das tipologias de objetos de custos e das variáveis físicas utilizadas.

C

Centro de responsabilidade – Unidade, definida no modelo de gerenciamento de custos, que é responsável por conduzir atividades e disponibilizar bens ou serviços, cujos recursos e resultados podem ser distinguíveis de outros centros e seus gestores devem prestar contas à alta administração da entidade.

Classificação por Funções de Governo – Classificação detalhada das funções, ou objetivos socioeconômicos, que as unidades do governo geral pretendem alcançar por meio de distintos tipos de gastos. Regulamentação: Portaria MOG nº 42/1999.

Comparabilidade – Qualidade da informação de custos que permite confrontar resultados entre objetos, unidades, entes e períodos distintos. Decorre diretamente da padronização metodológica: sem padronização não há comparabilidade e, sem esta, a informação de custos perde grande parte de sua utilidade para a gestão, para o controle externo e para o controle social.

Critério Obrigatório (O) – Critério de natureza binária e eliminatória cujo atendimento integral é condição para o enquadramento da entidade em determinado estágio de maturidade. Diferencia-se dos critérios avaliativos, que são pontuáveis: a resposta negativa a um critério impede o avanço ao estágio correspondente, independentemente da pontuação obtida nas demais questões.

Custo – Consumo ou utilização de recursos para a geração de bens ou serviços.

Custo controlável – Representa a utilização de recursos na qual o gestor exerce influência sobre o consumo e o desempenho esperado na aplicação desses recursos.

Custo de suporte – Custo relativo a atividades que dão suporte à realização das atividades finalísticas.

Custo direto – Custo identificado e apropriado de forma objetiva ao objeto de custo.

Custo finalístico – Custo correspondente a atividades finalísticas, diretamente relacionadas ao cumprimento da missão institucional, por caracterizar a atuação da entidade associada ao valor público, em atendimento às necessidades de interesse público.

Custo fixo – Custo que não varia na proporção do volume das atividades desenvolvidas, mantendo-se constante em intervalo relevante das atividades desenvolvidas pela entidade.

Custo histórico – Custo registrado com base nos valores efetivamente incorridos à época de sua incidência.

Custo indireto – Custo que não pode ser identificado e apropriado direta e objetivamente ao objeto de custo, devendo sua alocação ocorrer por meio de direcionadores ou bases de rateio razoáveis e consistentes.

Custo médio – Resultado da divisão do custo total pelo número de unidades produzidas ou serviços prestados.

Custo não controlável – Representa a utilização de recursos que não podem ter seu controle atribuído a um gestor de determinado nível hierárquico.

Custo padrão – Quando se pretende obter o custo-alvo, devendo indicar um custo parametrizado de produção de determinado bem ou serviço que deverá ser perseguido.

Custo unitário – Custo médio por unidade de bem ou serviço produzido, obtido pela divisão do custo total pelo número de unidades. É a principal métrica gerencial do sistema de custos, permitindo comparar eficiência entre unidades executoras, períodos e entes. Exemplos: custo por aluno atendido, por consulta médica realizada, por processo instruído ou por quilômetro de via mantida. Sinônimo de custo médio no contexto de prestação de serviços públicos.

Custo variável – Custo que oscila de forma proporcional ao volume das atividades desenvolvidas, geralmente representado pela quantidade produzida de bens ou serviços.

D

Depreciação – Redução do valor dos bens tangíveis do ativo imobilizado decorrente do uso, da ação do tempo ou da obsolescência. Constitui variação patrimonial diminutiva apropriável como custo, devendo o reconhecimento

observar o método sistemático mais adequado ao padrão de consumo dos benefícios econômicos ou do potencial de serviços do ativo.

Desembolso – Pagamento resultante de um gasto.

Direcionador de custo – Indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos.

E

Eficiência, Eficácia e Efetividade – Critérios de avaliação relacionados, respectivamente, ao uso racional dos recursos, ao alcance dos objetivos e ao impacto das políticas públicas.

Elemento de custo – Classificação utilizada em um sistema de custos para segmentar os diferentes tipos de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) em grupos específicos e homogêneos, facilitando a identificação, o controle e a análise dos gastos de uma entidade pública.

Equipamento Público – Conjunto de ativos que integram instalações e espaços físicos delimitados, com potencial para a geração de serviços públicos mensuráveis.

Estágio de maturidade – Nível de sofisticação alcançado pela entidade na apuração e no uso da informação de custos, apurado nas dimensões de metodologia (MET), amplitude (AMP), tecnologia (TEC), processos (PRO), governança (GOV) e uso da informação (USO). O enquadramento em determinado estágio depende, cumulativamente, do atendimento integral aos Critérios Obrigatórios (O) e da obtenção de pontuação mínima nos critérios avaliativos, apurados de forma independente para cada estágio, conforme o Anexo 4 deste Guia.

Exaustão – Redução do valor de recursos naturais ou bens exauríveis, como jazidas e florestas exploráveis, reconhecida em função da extração efetiva. Constitui variação patrimonial diminutiva apropriável como custo.

G

Gasto – Dispêndio de um ativo ou criação de um passivo, estando ou não relacionado à obtenção de um bem ou serviço.

Gestora Central de Custos (GCC) – Unidade, equipe ou responsável formalmente designado para coordenar o sistema de custos da entidade, objetivando consistência metodológica e geração de informações padronizadas. Em entidades de menor porte, pode ser exercida por uma única unidade e acumular os papéis de Gestora Setorial e de Detentora dos Sistemas Estruturantes.

Gestoras Setoriais de Custos (GSC) – Unidades, equipes ou responsáveis designados para operar o sistema de custos em um ou mais centros de responsabilidade, sob a coordenação metodológica da GCC, assegurando a aderência local à metodologia padronizada.

Governança pública – Conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

I

Investimento – Bens ou direitos reconhecidos no ativo em função dos benefícios futuros esperados.

M

Materialidade – Relevância quantitativa das despesas executadas pelos objetos de custos incluídos no sistema, medida em relação ao orçamento total executado. É empregada neste Guia como critério de amplitude na aferição dos estágios de maturidade.

Método de custeio – Refere-se ao método de atribuição de custos e está associado ao processo de identificação do custo ao objeto que está sendo custeado. Os principais métodos de custeio são: direto, variável, por absorção parcial e por absorção integral (pleno).

Modelagem orgânica – Modelo de gerenciamento de custos que adota a estrutura organizacional e administrativa das instituições públicas como referencial primário para a definição dos objetos de custos.

Modelo de gerenciamento de custos – Conjunto de diretrizes, escopo de aplicação, objetos de custos, sistema de acumulação, método de custeio e bases de mensuração, necessários ao gerenciamento de custos.

O

Objeto de custo – A unidade para a qual se deseja identificar, mensurar e avaliar os custos. Pode ser classificado em objeto de custo final e objeto de custo intermediário.

Objetos de custos finais – Bens e serviços entregues à sociedade, podendo fazer referência a qualquer entrega que satisfaça uma necessidade, associada à geração do valor público.

Objetos de custos intermediários – São aqueles objetos cujos custos, sendo ou não atribuídos aos objetos de custos finais, são de interesse da entidade por representarem informações úteis para a gestão.

P

Perda – Consumo ou utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, que não contribui para a geração de bens e serviços.

Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC) – Instrumento formal de planejamento de longo prazo por meio do qual a entidade organiza a estruturação de seu sistema de custos, observando as fases de diagnóstico, consolidação, projeto piloto e expansão ou institucionalização. Seus cronogramas e

metas específicas são regulamentados por cada Tribunal de Contas no exercício de suas atribuições constitucionais e legais de controle externo.

R

Rastreabilidade – Possibilidade de percorrer o caminho da informação de custo desde a sua evidenciação até o dado primário que a originou nos sistemas estruturantes. Constitui requisito de auditabilidade do sistema de custos e responsabilidade precípua das Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE).

Recursos – Insumos à disposição da entidade, que, quando consumidos ou utilizados para a obtenção de bens e serviços, correspondem aos custos.

Regime de Competência – Regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são recebidos ou pagos).

Relato Integrado – Abordagem de relatório de gestão que apresenta de forma concisa e integrada como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização pública geram valor público ao longo do tempo, conectando diretamente os recursos financeiros e operacionais consumidos (custos) aos resultados e impactos gerados para a sociedade.

S

Sistema de acumulação – Corresponde à forma como os custos são acumulados e atribuídos aos bens e serviços e outros objetos de custos. Ocorre por ordem de serviço ou produção e de forma contínua.

Sistema de acumulação contínua – Sistema que compreende demandas de caráter continuado e que são acumuladas ao longo do tempo, período a período.

Sistema de acumulação por ordem de serviço ou produção – Sistema que compreende especificações predeterminadas do serviço ou produto demandado, com tempo de duração limitado.

Sistema de custos – Compreende o modelo de gerenciamento de custos, o Sistema de Informação de Custos (SIC) e a definição de funções e responsabilidades organizacionais com o intuito de gerar informações de custos como instrumento de governança pública.

Sistema de informação de custos (SIC) – Conjunto de elementos estruturados que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e demais objetos de custos.

Sistemas Estruturantes (Fontes Primárias) – Sistemas auxiliares de gestão administrativa (tais como folha de pagamento/RH, controle de estoque/almoxarifado, gestão patrimonial e gestão de contratos) que geram os dados físicos e financeiros analíticos necessários para alimentar o Sistema de Informação de Custos (SIC) e viabilizar a correta atribuição dos custos por objeto.

Sistema único e integrado de execução orçamentária, administração financeira e controle (SIAFIC) – Solução de tecnologia da informação mantida e gerenciada pelo Poder Executivo, utilizada por todos os Poderes e órgãos para a execução orçamentária, financeira e controle.

T

Tempestividade – Disponibilização da informação de custos em prazo compatível com a sua utilização gerencial e com os ciclos de decisão da entidade. Vincula-se ao cumprimento, pelas Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) e pelas Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), dos prazos estabelecidos para o fornecimento dos dados.

Transparência ativa – Divulgação espontânea de informações de interesse público pelos entes públicos, independentemente de solicitação, por meio de portais eletrônicos, painéis de monitoramento e outros instrumentos de acesso à informação, nos termos da Lei nº 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação). No contexto do sistema de custos, refere-se à publicação proativa de referenciais de custo dos serviços públicos, fortalecendo o controle social e a *accountability* perante a sociedade.

Triagem Preparatória (TP) – Etapa inicial e transversal da autoavaliação de maturidade, que verifica as pré-condições estruturais mínimas para que um sistema de custos possa existir. Não se organiza pelas dimensões aplicáveis aos estágios: todos os seus itens são critérios obrigatórios (*gates*), exigindo resposta afirmativa para que a entidade prossiga na avaliação do Estágio 1.

U

Usuárias da Informação de Custos (UIC) – Gestores dos centros de responsabilidade que utilizam a informação de custos para qualificar decisões, monitorar a eficiência e otimizar a alocação dos recursos sob sua gestão, respondendo pela fidedignidade dos elementos de custo consumidos em seu centro de responsabilidade.

V

Valor público – Produtos e resultados gerados pelas atividades da entidade, que se traduzem em bens ou serviços que atendam às necessidades de interesse público.

Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) – Fenômeno contábil que reduz o patrimônio líquido da entidade, por consumo de bens, utilização de serviços ou ocorrência de perdas e despesas, ainda que sem desembolso financeiro imediato. Constitui a base de reconhecimento a partir da qual os custos são acumulados aos objetos.

Variável física – Grandeza não monetária que expressa o volume de bens entregues ou de serviços prestados e que serve de denominador na apuração do custo unitário, tal como o número de atendimentos, de alunos matriculados, de toneladas coletadas ou de metros quadrados construídos. Para viabilizar a

comparação entre entes, a variável física adotada para um mesmo tipo de indicador deve ser uniforme, observada a relação padronizada por função de governo constante do Anexo 5 deste Guia.

APÊNDICES

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 200 06/11/2026 06:55:33

APÊNDICE A

APLICAÇÕES PRÁTICAS

1 Contextualização e propósito

Este Apêndice foi desenvolvido com o propósito de traduzir os conceitos metodológicos do Guia de Custos do Setor Público (GCSP) em narrativas operacionais concretas, permitindo que gestores, contadores e auditores compreendam como os sistemas de custos funcionam na prática cotidiana dos entes públicos.

Diferentemente de manuais técnicos que se limitam a definições abstratas, optou-se, neste apêndice, por uma abordagem narrativa e descritiva, construída a partir de situações simuladas.

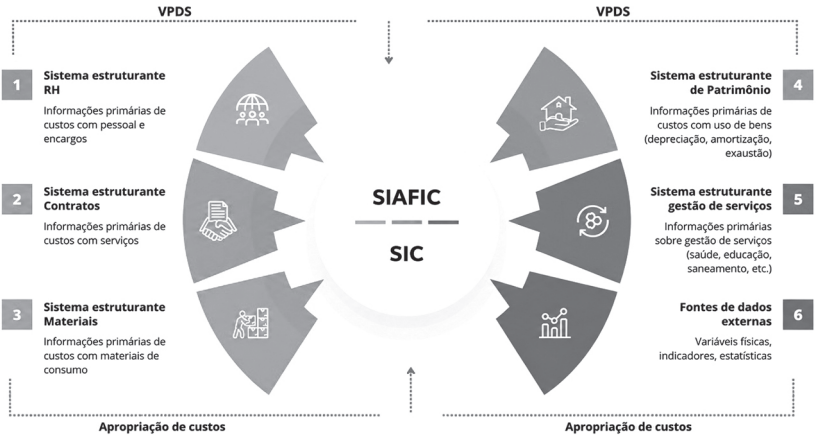
Esse exercício permite ilustrar, de forma sequencial e didática, os procedimentos que vão desde o cadastro inicial dos objetos de custos até a interpretação dos resultados, passando pela relação entre os custos apurados e as variáveis físicas empregadas na comparação de objetos de custos de mesma tipologia.

Embora simuladas, as situações apresentadas refletem práticas e desafios reais enfrentados pelos gestores públicos, e ilustram como a abordagem proposta pode ser implementada em diferentes contextos da administração pública, favorecendo a compreensão sobre a alocação e a gestão de custos.

Os exercícios simulados neste Apêndice baseiam-se exclusivamente na modelagem orgânica prevista no GCSP, com foco na identificação dos fatos geradores de custos e em sua atribuição aos objetos de custos, mediante os critérios de padronização previstos.

Conforme demonstrado na figura a seguir, a atribuição dos custos aos respectivos objetos ocorre simultaneamente ao registro das VPDs na contabilidade:

Figura A-1 – Atribuição dos custos aos objetos de custos no momento do registro das VPDs



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

O Sistema de Informação de Custos (SIC) opera de forma articulada e simultânea com o Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC). Embora possam utilizar bases de dados próprias, a acumulação dos custos no SIC deve ocorrer preferencial e concomitantemente ao registro contábil das VPDs no SIAFIC a partir dos dados analíticos fornecidos pelos sistemas estruturantes, conforme orientado nos Capítulos 4 e 7 deste Guia.

Toda vez que um recurso público é consumido (pagamento de salários, baixa de estoque, depreciação de equipamentos), o SIAFIC registra uma Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) e o Sistema de Informação de Custos (SIC) atribui o custo ao objeto correspondente.

Regra geral: Não existe custo sem fato contábil. O SIC não cria informações; ele atribui aos respectivos objetos de custos os insumos efetivamente consumidos que necessariamente precisam ser registrados como VPDs no SIAFIC.

Exceções: há situações em que pode ocorrer a atribuição de custos no SIC sem a correspondente VPD nos registros contábeis da entidade. Exemplo clássico: a cessão não onerosa de servidores (Tópico

3.4). Nessas hipóteses, a divergência entre o SIC e o SIAFIC deve ser controlada e evidenciada para fins de conciliação.

Há, entretanto, Variações Patrimoniais Diminutivas que não representam custos, pois se referem a consumos ou utilização de recursos que não contribuem para a efetiva geração de bens ou serviços. Nesses casos, não haverá o correspondente reconhecimento no SIC.

Para que o SIC reconheça corretamente um custo, três informações precisam estar disponíveis:

O QUE foi consumido? (Elemento de Custo – ex.: Remuneração de Pessoal, Materiais de Consumo, Depreciação)

QUANTO foi consumido? (Valor monetário dos insumos consumidos)

QUEM consumiu? (Objeto de Custo – ex.: Hospital, Escola, Fórum)

A resposta à terceira pergunta ("QUEM consumiu?") depende da integração do SIC com os Sistemas Estruturantes (RH, Almoxarifado, Patrimônio etc.), que fornecem os dados analíticos necessários para rastreabilidade.

2 Exemplificação: atribuição de custos e análise de resultados

Para tornar mais concreta a compreensão da metodologia, este tópico apresenta uma situação hipotética construída a partir da estrutura organizacional simplificada de uma Secretaria de Saúde Estadual. Adotando-se esse cenário, pretende-se demonstrar, de forma sequencial e progressiva, como se articulam as principais etapas da metodologia orgânica prevista no GCSP: a estruturação inicial dos objetos de custos, a atribuição dos custos incorridos a partir dos respectivos fatos geradores e, por fim, a análise dos resultados apurados.

Ao acompanhar o exemplo do início ao fim, o leitor poderá visualizar de que forma cada etapa se conecta às demais, compreendendo não apenas os procedimentos isolados, mas a lógica integrada que sustenta o sistema de custos como instrumento de gestão.

2.1 Estruturação inicial dos objetos de custos

Nossa primeira tarefa, construída a partir da estrutura organizacional hipotética da Secretaria de Saúde Estadual, tem por objetivo

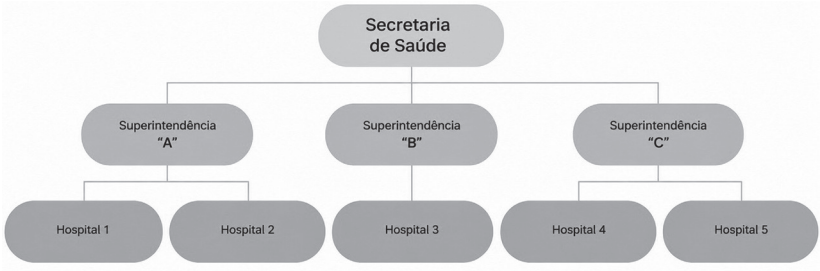
demonstrar como são gerados os códigos identificadores dos objetos de custos (IDs).

Geração do ID de um objeto de custo

Seguindo a padronização proposta pelo GCSP, os objetos de custos na modelagem orgânica são os centros de responsabilidade definidos pela entidade.

Consideremos uma estrutura organizacional onde temos a Secretaria de Estado da Saúde, três Superintendências Regionais, e cinco Hospitais Estaduais vinculados às superintendências, conforme ilustrado a seguir:

Figura A-2 – Organograma inicial dos objetos de custos



Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Nesse exemplo, há nove centros de responsabilidade, cada um correspondendo a um objeto de custo. Cada objeto de custo será cadastrado no SIC e receberá um código identificador (ID), conforme segue:

- Secretaria de Estado da Saúde 0000032EX101002000001
- Superintendência Regional "A" 0000032EX101038000002
- Superintendência Regional "B" 0000032EX101038000003
- Superintendência Regional "C" 0000032EX101038000004
- Hospital "1" 0000032EX101064000005
- Hospital "2" 0000032EX101064000006
- Hospital "3" 0000032EX101064000007
- Hospital "4" 0000032EX101064000008
- Hospital "5" 0000032EX101064000009

Seguindo a metodologia do Anexo 1, os códigos de identificação de cada objeto de custo foram gerados segundo a lógica proposta, compostos por 21 dígitos, sendo:

- 9 dígitos iniciais: código Siconfi
- 1 dígito: modelagem
- 02 dígitos: natureza
- 03 dígitos: tipologia
- 06 dígitos: sequencial

Em nosso exemplo, todos os centros de responsabilidade pertencem a um mesmo ente da Federação (ES), razão pela qual todos os códigos gerados compartilham a mesma sequência inicial de identificação (código Siconfi).

Já quanto aos dígitos correspondentes à tipologia, observa-se variação entre a Secretaria, as Superintendências e os Hospitais, uma vez que se trata de centros de responsabilidade classificados em tipologias distintas. Tem-se, assim, uma primeira especificidade relevante para fins de comparabilidade de resultados.

Uma vez gerados os IDs de cada objeto de custo, todos os custos incorridos – diretos ou indiretos – passam a ser apropriados aos respectivos objetos por meio dos códigos identificadores (IDs) correspondentes.

Atenção

Antes de cadastrar seus objetos de custos, a entidade deve consultar a tabela vigente de tipologias no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br), atualizada continuamente pelo Comitê Técnico de Custos do Setor Público (CTCSP). Quando um centro de responsabilidade não encontrar tipologia correspondente no Anexo 1, a entidade deve solicitar formalmente sua inclusão ao CTCSP. Recomenda-se que não sejam criados códigos próprios fora do padrão, sob pena de comprometer a comparabilidade e a consolidação nacional das informações de custos. Caso isso ocorra, a entidade deverá adequar-se ao padrão estabelecido quando as informações forem solicitadas pelo Tribunal de Contas.

Atributos

Como mencionado no Guia, a geração de IDs específicos, seguindo a padronização estabelecida, ainda não é suficiente para permitir análises comparativas consistentes entre custos e resultados. Isso porque objetos com a mesma tipologia podem apresentar características operacionais,

estruturais e contextuais distintas, que influenciam diretamente seus custos e inviabilizam comparações diretas sem a devida contextualização. Por esse motivo, determinadas características específicas devem estar associadas aos objetos de custos e aos equipamentos públicos que integram esses objetos (item 4.1.2.1).

Essas características são apresentadas pelo GCSP como atributos, os quais devem integrar os cadastros dos objetos de custos e EPs, e, portanto, estar associados aos respectivos IDs.

Exemplificativamente, consideremos alguns desses atributos para os objetos de custos do nosso caso hipotético conforme quadro a seguir:

Quadro A-1 – Atributos dos objetos de custos do caso hipotético

Objeto	Turno	Capacidade instalada	Área construída
Secretaria de Estado da Saúde	Integral	-	40.000m²
Superintendência Regional "A"	Vespertino	-	10.000m²
Superintendência Regional "B"	Vespertino	-	10.000m²
Superintendência Regional "C"	Vespertino	-	12.000m²
Hospital "1"	Integral	300	40.000m²
Hospital "2"	Ininterrupto	800	50.000m²
Hospital "3"	Ininterrupto	600	50.000m²
Hospital "4"	Ininterrupto	700	30.000m²
Hospital "5"	Integral	600	30.000m²

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Para fins didáticos, estamos utilizando apenas três atributos – "turno", "capacidade instalada" e "área construída" –; entretanto, há uma quantidade muito mais ampla de atributos prevista no Guia, os quais devem ser utilizados de acordo com o contexto das aplicações pretendidas. Além disso, também para fins didáticos, estamos considerando que cada centro de responsabilidade corresponde a um único EP.

2.2 Atribuição dos custos

A atribuição dos custos ocorre com a integração das informações primárias – originadas dos fatos geradores de custos – envolvendo os sistemas estruturantes, o SIAFIC e o SIC, observando o sistema de acumulação e o método de custeio definido.

Os custos incorridos no período de apuração têm origem nos fatos geradores capturados pelos sistemas estruturantes (gestão de pessoal, serviços e contratos, patrimônio, almoxarifado, entre outros), detentores das informações primárias que permitem sua identificação analítica e sua apropriação direta aos respectivos objetos de custos – procedimento característico do método de custeio direto, recomendado para o estágio inicial de maturidade no modelo de gerenciamento de custos proposto por este Guia (orgânico).

Esses mesmos fatos geradores dão suporte aos registros contábeis efetuados, de forma agregada, nas contas de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPDs) no SIAFIC.

Assim, os valores apropriados pelo SIC devem corresponder, com algumas exceções, aos montantes reconhecidos nas contas de VPDs representativas de custos, observados os relacionamentos estabelecidos no Anexo 2, assegurando-se a conciliação entre a informação de custos e os registros contábeis.

Consideremos que em nosso exemplo ocorreram fatos geradores decorrentes do consumo dos seguintes insumos:

- Pessoal
- Energia elétrica
- Depreciação
- Materiais de expediente

A partir desses eventos, vejamos o fluxo das informações nos sistemas estruturantes e sua integração ao SIAFIC e ao SIC.

Sistema estruturante RH: fonte de informações primárias dos custos com pessoal

Os custos com pessoal devem ser reconhecidos mensalmente tendo por base as informações primárias originadas no departamento de pessoal.

Essas informações devem compreender todos os fatos geradores de custos do mês, independentemente da data do respectivo pagamento.

Consideremos que, em determinado período (mês), o departamento de pessoal da entidade apresentou as seguintes informações:

Quadro A-2 – Informações do departamento de pessoal para reconhecimento dos custos[1]

Objeto de custo	Folha mensal		Apropriação de obrigações	
	Salários	Encargos	13º	Encargos
Secretaria de Estado da Saúde	250.000,00	55.000,00	20.833,00	4.583,00
Superintendência Regional "A"	180.000,00	39.600,00	15.000,00	3.300,00
Superintendência Regional "B"	110.000,00	24.200,00	9.166,00	2.016,00
Superintendência Regional "C"	80.000,00	17.600,00	6.666,00	1.466,00
Hospital "1"	720.000,00	158.400,00	60.000,00	13.200,00
Hospital "2"	1.800.000,00	396.000,00	150.000,00	33.000,00
Hospital "3"	1.100.000,00	242.000,00	91.666,00	20.166,00
Hospital "4"	890.000,00	195.800,00	74.166,00	16.316,00
Hospital "5"	900.000,00	198.000,00	75.000,00	16.500,00
Totais	6.030.000,00	1.326.600,00	502.497,00	110.547,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

No exemplo acima, temos os seguintes custos a serem reconhecidos:

- Pessoal civil: R$6.030.000,00
- Encargos sociais: R$1.326.600,00
- 13º Salário (1/12): R$502.497,00
- Encargos sociais (1/12): R$110.547,00

No SIAFIC a contabilização ocorrerá de forma agregada, entretanto, no SIC, a atribuição dos custos deve observar o local da efetiva prestação dos serviços, nesse caso, a lotação dos servidores.

Registros no SIAFIC (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD pessoal
C - Passivo (salários a pagar) ..... R$6.030.000,00

D - VPD encargos sociais
C - Passivo (contribuições previdenciárias a pagar) ..... R$1.326.600,00

[1] Obs.: a regra também se aplica ao reconhecimento, por competência, das férias; optamos por omiti-las do exemplo para não alongar a demonstração.

D - VPD 13º salário
C - Passivo (13º salários a pagar)..... R$502.497,00

D - VPD encargos sociais
C - Passivo (contribuições previdenciárias
a pagar) ..... R$110.547,00

Registros no SIC:

No SIC, o reconhecimento dos custos deve ocorrer nos objetos de custos em que os serviços foram efetivamente prestados, concomitantemente ao registro das Variações Patrimoniais Diminutivas, observando-se a atribuição segundo o regime de competência, isto é, no momento da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Com base no exemplo apresentado, o quadro a seguir apresenta os valores a serem apropriados em cada objeto de custo:

Quadro A-3 – Apropriação direta dos custos de pessoal por objeto de custo

Objeto de custo	ID	Elementos de custos	
		Remuneração a pessoal ativo civil	Encargos Patronais
Secretaria de Estado da Saúde	0000032EX101002000001	270.833,00	59.583,00
Superintendência Regional "A"	0000032EX101038000002	195.000,00	42.900,00
Superintendência Regional "B"	0000032EX101038000003	119.166,00	26.216,00
Superintendência Regional "C"	0000032EX101038000004	86.666,00	19.066,00
Hospital "1"	0000032EX101064000005	780.000,00	171.600,00
Hospital "2"	0000032EX101064000006	1.950.000,00	429.000,00
Hospital "3"	0000032EX101064000007	1.191.666,00	262.166,00
Hospital "4"	0000032EX101064000008	964.166,00	212.116,00
Hospital "5"	0000032EX101064000009	975.000,00	214.500,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Sistema estruturante de gestão de contratos: informações primárias dos custos com serviços (em nosso exemplo, energia elétrica)

Os custos com energia elétrica devem ser reconhecidos mensalmente tendo por base as informações primárias originadas no sistema de gestão de contratos.

Esse sistema tem por objetivo gerenciar todos os contratos da administração pública, inclusive dos serviços. É por meio dele que serão conhecidos os fatos geradores e suas ocorrências.

Nesse contexto, é comum que uma fatura de energia elétrica (ou outros serviços), por exemplo, abranja um período de consumo que não coincide exatamente com o mês civil, referindo-se ao consumo compreendido entre o dia 10 de um mês e o dia 20 do mês seguinte. Nessas situações, a atribuição dos custos deve refletir, preferencialmente, o consumo efetivamente ocorrido em cada mês, e não o valor total da fatura atribuído indistintamente a um único período.

Como as faturas de energia elétrica geralmente indicam o período exato de medição, é possível calcular a parcela do consumo correspondente a cada mês proporcional ao número de dias compreendidos em cada um deles. Assim, no exemplo mencionado, o custo total da fatura seria distribuído entre os dois meses de referência, na proporção dos dias de consumo registrados em cada um.

Havendo controles que indiquem esse consumo, a contabilidade patrimonial deve reconhecer a VPD e o passivo correspondente no mês de competência, ainda que a liquidação orçamentária ocorra posteriormente. Na ausência de controles tão efetivos, admite-se que o reconhecimento ocorra no momento da liquidação da despesa; recomenda-se, contudo, o aprimoramento desses controles, de modo que os registros contábeis correspondam à efetiva ocorrência dos fatos geradores.

Consideremos, para o nosso exemplo, que os responsáveis pela fiscalização dos contratos dos serviços de fornecimento de energia elétrica registraram os seguintes consumos mensais:

- Consumo da Secretaria de Estado da Saúde R$2.800,00
- Consumo da Superintendência Regional “A” R$1.100,00
- Consumo da Superintendência Regional “B” R$1.000,00
- Consumo da Superintendência Regional “C” R$1.250,00
- Consumo do Hospital “1” R$5.680,00
- Consumo do Hospital “2” R$5.200,00
- Consumo do Hospital “3” R$3.400,00
- Consumo do Hospital “4” R$350,00
- Consumo do Hospital “5” R$780,00

Consideremos que, no cadastro dos atributos do Hospital ‘5’, na dimensão tecnológica e de infraestrutura, foi informada a energia solar como fonte de energia predominante do hospital. Essa informação

contribuirá para a compreensão de eventual distorção do consumo identificada na comparação dos custos desse elemento de custo entre os Hospitais.

Vejamos agora como ficariam os registros de reconhecimento desses eventos no SIAFIC e no SIC.

Registros no SIAFIC (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD serviços (energia elétrica)
C - Passivo (fornecedores a pagar)..... R$21.560,00

Registros no SIC:

No SIC, o reconhecimento dos custos deve ocorrer nos objetos em que tenha ocorrido o efetivo consumo de energia elétrica.

Com base no exemplo apresentado, o quadro a seguir apresenta os valores a serem apropriados de forma direta em cada objeto de custo:

Quadro A-4 – Valores de custos apropriados diretamente a cada objeto de custo

Objeto de custo	ID	Elemento de custo Energia Elétrica
Secretaria de Estado da Saúde	0000032EX101002000001	2.800,00
Superintendência Regional "A"	0000032EX101038000002	1.100,00
Superintendência Regional "B"	0000032EX101038000003	1.000,00
Superintendência Regional "C"	0000032EX101038000004	1.250,00
Hospital "1"	0000032EX101064000005	5.680,00
Hospital "2"	0000032EX101064000006	5.200,00
Hospital "3"	0000032EX101064000007	3.400,00
Hospital "4"	0000032EX101064000008	350,00
Hospital "5"	0000032EX101064000009	780,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Sistema estruturante de gestão patrimonial: informações primárias dos custos com consumo dos ativos (bens móveis, imóveis, intangíveis, recursos naturais etc.). Em nosso exemplo, depreciação de bens móveis.

Os custos com depreciação de bens móveis também devem ser reconhecidos mensalmente, tendo por base as informações primárias originadas no sistema de gestão patrimonial.

Esse sistema tem por objetivo gerenciar todo o patrimônio mobiliário e imobiliário da administração pública. É por meio dele que se conhecem individualmente todos os bens móveis e imóveis, classificados por classes de bens, com o registro do valor contábil bruto, da vida útil, do valor residual e do cálculo do valor mensal de depreciação a ser reconhecido como VPD e, consequentemente, como custo no SIC.

Ocorre que, no SIAFIC, o reconhecimento se dá pelo valor total depreciado por classe de bens; no SIC, contudo, esse valor deve ser reconhecido em cada objeto de custo, de acordo com os bens que nele são efetivamente utilizados.

Consideremos, para o nosso exemplo, que os bens móveis utilizados pelos nossos objetos de custos geraram os seguintes valores a serem reconhecidos como custos no mês em referência:

Depreciação bens móveis utilizados:

- Na Secretaria de Estado da Saúde R$710,00
- Na Superintendência Regional "A" R$660,00
- Na Superintendência Regional "B" R$620,00
- Na Superintendência Regional "C" R$680,00
- No Hospital "1" R$2.100,00
- No Hospital "2" R$1.900,00
- No Hospital "3" R$2.000,00
- No Hospital "4" R$1.800,00
- No Hospital "5" R$1.080,00

Vejamos agora como ficariam os registros de reconhecimento desses eventos no SIAFIC e no SIC:

Registros no SIAFIC (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD depreciação (bens móveis)
C - (-) Depreciação de bens móveis (ativo) ..... R$11.550,00

Registros no SIC:

No SIC, o reconhecimento dos custos deve ocorrer nos objetos em que tenha ocorrido a efetiva utilização dos bens móveis. Mesmo que um ativo esteja registrado em um determinado local, se sua utilização se der em outro, é no local de uso que os custos com depreciação deverão ser apropriados.

Com base no exemplo apresentado, o quadro a seguir traz os valores a serem apropriados de forma direta em cada objeto de custo:

Quadro A-5 – Apropriação direta dos valores aos objetos de custos

Objeto de custo	ID	Elemento de custo Depreciação bens móveis
Secretaria de Estado da Saúde	0000032EX101002000001	710,00
Superintendência Regional "A"	0000032EX101038000002	660,00
Superintendência Regional "B"	0000032EX101038000003	620,00
Superintendência Regional "C"	0000032EX101038000004	680,00
Hospital "1"	0000032EX101064000005	2.100,00
Hospital "2"	0000032EX101064000006	1.900,00
Hospital "3"	0000032EX101064000007	2.000,00
Hospital "4"	0000032EX101064000008	1.800,00
Hospital "5"	0000032EX101064000009	1.080,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Sistema estruturante de gestão de materiais: origem das informações primárias dos custos com consumo de materiais (estoques).

Em nosso exemplo, vamos considerar os materiais de expediente consumidos pela Secretaria de Estado da Saúde, pelas Superintendências e pelos Hospitais.

O sistema estruturante de gestão de materiais (geralmente conhecido como sistema de almoxarifado) deve conter registros que permitam rastrear os produtos desde a entrega pelos fornecedores até o efetivo consumo. Portanto, não basta controlar apenas a aquisição, a estocagem e a distribuição, é preciso controlar também o efetivo consumo. Os custos serão reconhecidos apenas quando os materiais forem efetivamente utilizados na prestação de serviços ou na produção de outros ativos, as movimentações dos estoques não representam custos.

Consideremos, para o nosso exemplo, que foram adquiridos materiais de expediente para uso da Secretaria, das Superintendências e dos Hospitais, ocorrendo os seguintes eventos:

Quadro A-6 – Eventos relacionados à aquisição de materiais de expediente

Evento	Data	Valor
Homologação da licitação	Mês 03	R$100.000,00
Assinatura do contrato	Mês 03	R$100.000,00
Empenho	Mês 03	R$100.000,00
Ordem de fornecimento	Mês 04	R$100.000,00
Entrega dos produtos no almoxarifado central	Mês 04	R$80.000,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Consideremos agora as requisições de materiais efetivadas pelos centros de responsabilidades (nossos objetos de custos), conforme segue:

Quadro A-7 – Requisições de materiais por objeto de custo

Evento	Data	Valor
Distribuição para Secretaria de Saúde	Mês 05	R$10.000,00
Distribuição para Hospital "1"	Mês 05	R$17.000,00
Distribuição para Hospital "4"	Mês 06	R$21.000,00
Distribuição para Superintendência "A"	Mês 07	R$3.000,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Agora, consideremos os efetivos consumos:

Quadro A-8 – Consumo efetivo de materiais por objeto de custo

Evento	Data	Valor
Consumo realizado no Hospital "4"	Mês 07	R$8.000,00
Consumo pela Secretaria de Saúde	Mês 08	R$2.000,00
Consumo pela Superintendência "A"	Mês 09	R$800,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Vejamos agora como ficariam os registros do reconhecimento desses eventos no SIAFIC e no SIC.

Registros no SIAFIC (apenas contas de natureza patrimonial):

Mês 04 (recebimento dos materiais)
D - Ativo (estoques)
C - Passivo (fornecedores) ..... R$80.000,00

Mês 07 (consumo no Hospital "4")
D - VPD (consumo de materiais)
C - Ativo (estoques) ..... R$8.000,00

Mês 08 (consumo na Secretaria de Saúde)
D - VPD (consumo de materiais)
C - Ativo (estoques) ..... R$2.000,00

Mês 09 (consumo na Superintendência "A")
D - VPD (consumo de materiais)
C - Ativo (estoques) ..... R$800,00

Em relação aos registros contábeis, é importante destacar que a mera movimentação dos estoques do almoxarifado central para os centros de responsabilidade não configura consumo, portanto, não há nenhum registro de baixa de estoques a ser feito no Siafic. Entretanto, há necessidade de controles no sistema estruturante de controle de estoques, uma vez que os produtos saíram de um local (almoxarifado) e passaram a ser estocados em outro local (Secretaria de Saúde, Hospital "1", Hospital "4" e Superintendência "A".)

Da mesma forma, não há ainda nenhum registro de atribuição de custos até essa fase. Conforme destacado, os custos somente serão apropriados quando os materiais forem efetivamente consumidos. Em nosso exemplo, esse efetivo consumo ocorreu nos eventos realizados nos meses 07, 08 e 09, conforme quadro A-8.

Registros no SIC:

No SIC, o reconhecimento dos custos deve ocorrer nos objetos onde houve o efetivo consumo dos materiais que, conforme nosso exemplo, serão apropriados de forma direta de acordo com o quadro a seguir:

Quadro A-9 – Apropriação direta dos custos dos materiais efetivamente consumidos por objeto de custo

Objeto de custo	ID	Mês	Elemento de custo Materiais de expediente
Secretaria de Estado da Saúde	0000032EX101002000001	08	2.000,00
Superintendência Regional "A"	0000032EX101038000002	09	800,00
Hospital "4"	0000032EX101064000008	07	8.000,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Na conclusão do período de apuração, o somatório dos custos apropriados aos objetos do exemplo é exibido no quadro seguinte:

Quadro A-10 – Custos totais atribuídos pelo método de custeio direto

Objeto de custo	Remuneração a pessoal ativo civil	Encargos Patronais	Energia elétrica	Depreciação bens móveis	Materiais de expediente
Secretaria de Estado da Saúde	270.833,00	59.583,00	2.800,00	710,00	2.000,00
Superintendência Regional "A"	195.000,00	42.900,00	1.100,00	660,00	800,00
Superintendência Regional "B"	119.166,00	26.216,00	1.000,00	620,00	0,00
Superintendência Regional "C"	86.666,00	19.066,00	1.250,00	680,00	0,00
Hospital "1"	780.000,00	171.600,00	5.680,00	2.100,00	0,00
Hospital "2"	1.950.000,00	429.000,00	5.200,00	1.900,00	0,00
Hospital "3"	1.191.666,00	262.166,00	3.400,00	2.000,00	0,00
Hospital "4"	964.166,00	212.116,00	350,00	1.800,00	8.000,00
Hospital "5"	975.000,00	214.500,00	780,00	1.080,00	0,00

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Para o cidadão que aguarda atendimento em uma Unidade Básica de Saúde (UBS) ou para o jurisdicionado que espera a sentença de um processo, o orçamento público expresso em leis (PPA, LDO, LOA) é uma abstração de difícil compreensão. A contabilidade pública tradicional, historicamente focada em verificar se os limites de gastos foram cumpridos e se as dotações orçamentárias foram respeitadas (enfoque orçamentário), responde com precisão à pergunta: "Nós gastamos dentro da lei?". No entanto, ela falha em responder à pergunta mais importante para a governança moderna: "Qual o custo dos recursos consumidos para entregar esse serviço e quão eficientes nós fomos?".

A contabilidade de custos não substitui a contabilidade orçamentária ou patrimonial; ela as traduz. E para que os custos dos serviços e produtos entregues à sociedade possam ser mensurados com a maior precisão possível, há necessidade de serem considerados não apenas os custos diretos, mas também os indiretos. E nesta categoria (custos indiretos), muitos são custos de suporte.

A partir das próximas edições deste Guia, traremos com detalhes o uso do método de custeio por absorção, considerando que por este método os custos diretos e indiretos serão, respectivamente, apropriados e alocados aos produtos e serviços entregues.

2.3 Verificação de fechamento e conciliação SIC × SIAFIC

Encerrada a atribuição dos custos diretos, recomenda-se realizar uma verificação de conciliação para fechar o ciclo. Esse procedimento confronta os totais reconhecidos como VPDs no período frente aos valores atribuídos aos objetos de custos:

- As VPDs representativas de custos registradas no SIAFIC: pessoal e encargos (R$7.969.644,00), energia elétrica (R$21.560,00), depreciação de bens móveis (R$11.550,00) e materiais efetivamente consumidos (R$10.800,00), totalizando R$8.013.554,00;
- Os custos diretos apropriados aos nove objetos no SIC somam os mesmos R$8.013.554,00;

Essa igualdade de saldos demonstra um atributo essencial do processo: a validação pela contabilidade dos custos atribuídos aos objetos. A verificação de fechamento deve ser incorporada como rotina mensal a ser realizada pela Gestora Central de Custos. Essa prática constitui uma evidência de fidedignidade apta a ser apresentada ao controle interno e ao Tribunal de Contas.

A conciliação deve considerar, ainda, que nem toda VPD representa custo. Se, por hipótese, parte dos materiais estocados tivesse sido baixada por perda ou extravio (Tópico 3.2), a VPD total do período superaria os custos acumulados no SIC exatamente pelo valor do prejuízo.

O demonstrativo de conciliação deve, portanto, evidenciar em linha própria as VPDs não representativas de custos, classificadas nos termos do Anexo 2 do Guia. Dessa forma, toda diferença entre a contabilidade e o sistema de custos será devidamente explicada e documentada, garantindo total transparência.

É importante destacar, entretanto, que a conciliação plena entre a totalidade das VPDs acumuladas no período de comparação e os saldos do SIC só será possível quando todos os custos contabilizados tiverem sido atribuídos, de forma consistente, aos respectivos objetos de custo. Isso decorre do fato de que a contabilidade registra valores agregados,

não segregando registros por objeto de custo; portanto, diferenças surgirão sempre que parcela de custo permanecer sem atribuição no SIC.

2.4 Análise de resultados

O sistema de custos tem por finalidade evidenciar o volume de recursos consumidos por uma entidade para o cumprimento de suas finalidades. Essa lógica de identificação por objeto de custo foi demonstrada de forma exemplificativa na situação hipotética desenvolvida. No entanto, embora o modelo orgânico apresentado seja uma alternativa operacional e adequada para o início do processo orientado por este Guia, ele não é o mais eficiente para revelar com precisão os custos efetivamente incorridos nos produtos e serviços entregues. Para esse propósito, recomenda-se evoluir para métodos mais sofisticados – notadamente o custeio por absorção, preferencialmente na sua forma plena, complementado pelo ABC para melhor rastreio e alocação dos custos indiretos. Ainda assim, mesmo quando mantido o modelo orgânico, é possível obter evidências úteis sobre os custos no setor público, especialmente se as bases de acumulação e as chaves de alocação forem bem documentadas e consistentes.

Apurar o custo, no entanto, é apenas a primeira etapa. O passo seguinte – e o que efetivamente confere utilidade gerencial à informação contábil – é confrontar os valores apurados com variáveis físicas do objeto de custo, tais como número de pacientes atendidos, quadro de servidores, taxa de ocupação/internação, capacidade instalada, entre outras possíveis. Essa relação entre custo incorrido e volume de entrega permite avaliar a eficiência na utilização dos recursos públicos, oferecendo subsídios concretos ao planejamento e à tomada de decisão gerencial.

A título ilustrativo, submetemos os resultados consolidados no Quadro A-10 a uma inteligência artificial, fornecendo como parâmetro algumas variáveis físicas simuladas – pacientes atendidos (Hospital "1": 290; Hospital "2": 350; Hospital "3": 120; Hospital "4": 190; e Hospital "5": 550) e servidores atuantes (Hospital "1": 80; Hospital "2", "3", "4" e "5": 230 cada) – e solicitamos uma análise comparativa entre custos e desempenho operacional.

Vejamos o resultado apresentado:

"Base: valores do Quadro A-10 combinados com as variáveis físicas fornecidas (pacientes e quadro de servidores).

Composição percentual da folha (remuneração *vs*. encargos)

Observação: com os valores atuais, a participação da remuneração no total por hospital situa-se entre ≈81,2% e 81,7%, e a dos encargos patronais entre ≈17,9% e 18,0%.

Interpretação: há homogeneidade estrutural entre hospitais – a massa salarial (vencimentos + encargos) domina e tem composição muito semelhante, indicando que as diferenças entre unidades decorrem mais de escala e utilização do que de diferenças na estrutura remuneratória.

Exceção em materiais de expediente

O Hospital "4" apresenta Material de expediente de R$8.000,00 (≈0,64% do seu total), enquanto nos demais hospitais essa rubrica é residual (0,03% – 0,17%).

Interpretação: é item atípico que merece checagem (compra pontual, reposição de estoque ou erro de lançamento).

Custo total e custo por paciente (valores consolidados atuais)

Hospital 5 – Custo total: R$1.308.177,31 → Pacientes: 550 → Custo/paciente: R$2.378,50

Hospital 1 – Custo total: R$1.112.926,69 → Pacientes: 290 → Custo/paciente: R$3.837,68

Hospital 4 – Custo total: R$1.303.249,31 → Pacientes: 190 → Custo/paciente: R$6.859,21

Hospital 2 – Custo total: R$2.577.990,18 → Pacientes: 350 → Custo/paciente: R$7.365,69

Hospital 3 – Custo total: R$1.711.210,87 → Pacientes: 120 → Custo/paciente: R$14.260,09

Interpretação: o Hospital "3" tem o custo/paciente mais elevado (quase 6x o do H5), apesar de ter custo total inferior ao H2 – sinal claro de baixa produtividade relativa (folha robusta para baixo *throughput*).

Taxa de ocupação (proxy usada: pacientes/capacidade)

H1 (Integral): 97% – quase plena utilização.

H5 (Integral): 92% – elevada utilização.

H2 (Ininterrupto): 44% – baixa utilização para turno 24h.

H3 (Ininterrupto): 20% – muito baixa utilização.

H4 (Ininterrupto): 27% – baixa utilização.

Interpretação: hospitais com operação 24h não estão convertendo capacidade em volume – indica ociosidade estrutural, possível

superdimensionamento ou inconsistência na métrica de "pacientes" vs. "capacidade" (verificar unidade de capacidade no Quadro A-1).

Custo por servidor (massa salarial/nº servidores) – com quadro informado (H1 = 80; H2–H5 = 230)

H1: R$13.911,58 (massa salarial ≈ R$1.112.926,69 ÷ 80) – valor mais alto do grupo.

H2: R$10.344,30 (≈ R$2.377.000 ÷ 230)

H3: R$7.440,04

H4: R$5.668,04

H5: R$5.688,13

Interpretação: H1 tem custo/servidor elevado devido à pequena base de servidores combinada com alta ocupação (economia de escala limitada na mão de obra); nos demais, o custo/servidor tende a cair à medida que o número de pacientes aumenta, mostrando economia de escala no uso da força de trabalho.

Principais conclusões operacionais

A variação principal entre hospitais é produtividade/volume, não estrutura de custos: hospitais com maior *throughput* (H5) apresentam melhor custo/paciente.

H3 é o caso crítico: alta massa salarial relativa a baixo atendimento – priorizar investigação (*mix* de cargos, jornada, regime de plantões, complexidade assistencial).

H2 tem custo total elevado e custo/paciente elevado – pode ser hospital de maior complexidade ou com sobrecarga de recursos ociosos; precisa análise do *mix* de serviços.

Itens isolados (Material em H4) e a coincidência de 230 servidores em três unidades (H3, H4, H5) exigem verificação de consistência dos dados.

Ações recomendadas (prioritárias)

Confirmar e, se necessário, corrigir os números de servidores por unidade (suspeita de replicação/erro).

Detalhar a composição da massa salarial por categoria (médicos, enfermagem, técnicos, administrativos) e por tipo de verba (horas extras, adicionais, gratificações).

Calcular custo por hora-homem e custo por paciente ajustado por complexidade (se houver indicador de gravidade/DRG).

Fazer teste de sensibilidade: impacto de redução/controle de horas extras e readequação de plantões sobre custo/paciente.

Verificar a unidade usada para "capacidade instalada" no Quadro A-1 e harmonizar períodos para evitar comparações enviesadas.

Observação crítica sobre qualidade dos dados

A presença de valores idênticos (230 servidores) e itens atípicos (R$8.000 em material no H4) sugere a necessidade de limpeza e validação dos dados antes de decisões".

Observamos, sem qualquer pretensão de fazer juízo de valor sobre os dados simulados – que, repise-se, foram informados de forma aleatória apenas para fins pedagógicos –, que a própria ferramenta de inteligência artificial foi capaz de identificar, por si só, inconsistências e anomalias ao cruzar os custos apurados com as variáveis físicas fornecidas, indicando, inclusive, pontos de atenção para o que pode ser uma inconsistência de dados primários. Isso é revelador: mesmo diante de um conjunto de dados fictício, o simples exercício de comparação entre custo e variável física evidenciou distorções que, num cenário real, poderiam passar despercebidas caso a análise se limitasse à observação isolada ou agregada dos valores monetários.

Naturalmente, inúmeras outras possibilidades de avaliação desses custos frente aos resultados obtidos poderão ser realizadas de acordo com o usuário e o objetivo que se pretende. Análise dos custos diretos por unidades; de custos indiretos absorvidos pelos centros de responsabilidades finalísticos; recortes por elementos de custos, como, por exemplo, o custo com energia elétrica por objetos de mesma tipologia; dentre outras comparações entre custos e variáveis físicas serão sempre possíveis a partir das informações apuradas.

Esse exercício demonstra, na prática, o potencial analítico do sistema de custos quando operado sobre uma base de dados fidedigna e consistente. Não se trata de uma ferramenta de mera apuração contábil, mas de um instrumento de gestão capaz de qualificar decisões, sinalizar desperdícios, apontar desequilíbrios na alocação de recursos e orientar a busca por eficiência na prestação de serviços públicos. Ressaltamos, por óbvio, que o exercício aqui realizado com uso de IA foi meramente para fins didáticos. No mundo real, recomenda-se o uso responsável de análises realizadas com apoio dessa tecnologia.

Importa destacar que para os órgãos de controle, essas informações representam um ganho expressivo de capacidade fiscalizatória: permitem direcionar auditorias a partir de indicadores objetivos de

eficiência, reduzir a dependência de análises subjetivas e identificar, com maior precisão, situações que demandam apuração mais aprofundada.

Para os gestores públicos, por sua vez, o sistema de custos se converte em ferramenta de planejamento e correção de rumo, viabilizando comparações entre unidades, identificação de boas práticas replicáveis e realocação de recursos com base em evidências, e não em impressões.

Em síntese, o valor do sistema de custos está diretamente relacionado à qualidade da informação que o alimenta. Dados fidedignos, tempestivos e consistentes são a condição indispensável para que a apuração de custos cumpra sua função precípua: subsidiar decisões públicas mais eficientes, transparentes e orientadas à entrega de valor à sociedade.

O exemplo tem finalidade didática e não limita a apuração ao custo por paciente. A mesma base de dados pode sustentar análises mais detalhadas, como custo por consulta, procedimento, refeição, aluno, modalidade de ensino ou quilômetro percorrido, conforme a maturidade do sistema e a finalidade gerencial.

2.5 Conexão do exemplo com os estágios de maturidade e com o Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC)

O exemplo desenvolvido neste Tópico percorreu, de uma só vez e para fins didáticos, etapas que, na realidade das instituições públicas, distribuem-se no tempo.

O Guia trata dessa trajetória em duas frentes complementares: os estágios de maturidade e o roteiro de evolução progressiva (Capítulo 5, Tópicos 5.3 e 5.5) e o Plano de Implantação do Sistema de Custos – PISC (Tópico 5.6), instrumento formal de planejamento de longo prazo cuja elaboração e publicação devem ser exigidas dos jurisdicionados por ato normativo de cada Tribunal de Contas. Esta seção conecta os exercícios apresentados a essas duas frentes, evidenciando que o exemplo constitui, na prática, uma escada completa de maturidade.

Lido pela régua dos estágios de maturidade, o exemplo se decompõe da seguinte forma: a apropriação dos custos de pessoal pelo método de custeio direto, em objetos cadastrados com os IDs e atributos do Anexo 1 (Quadros A-2 e A-3), corresponde ao Estágio 1 – Inicial, cujo elemento mínimo é justamente o pessoal ativo e cuja amplitude mínima (um único objeto experimental) é aqui superada com folga, pois foram

apropriados custos em nove centros de responsabilidade; a atribuição de materiais de consumo e de depreciação (Quadros A-5 a A-9), que pressupõe sistemas de almoxarifado e de controle patrimonial capazes de rastrear o consumo efetivo, corresponde aos elementos adicionados no Estágio 2 – Estruturado; a atribuição de serviços de terceiros, exemplificada pela energia elétrica com base no sistema de gestão de contratos (Quadro A-4), corresponde ao elemento incorporado no Estágio 3 – Gerenciado; e a análise comparativa entre custos e variáveis físicas do Tópico 2.3 materializa o uso gerencial da informação esperado dos estágios superiores.

O ente que inicia sua jornada não deve, portanto, pretender reproduzir o exemplo integralmente desde o primeiro exercício: deve percorrê-lo por partes, na ordem dos estágios.

Propositadamente, o exemplo não avança para o custeio por absorção, a fim de concentrar e consolidar inicialmente a orientação na atribuição de custos pelo método de custeio direto; a exemplificação do custeio por absorção ficará para a próxima versão do Guia.

3 Situações específicas

Ao longo da implementação prática do GCSP, é natural que o gestor se depare com situações que não se encaixam perfeitamente no fluxo padrão de atribuição de custos apresentado no tópico anterior. Isso ocorre porque a realidade da administração pública é dinâmica e envolve arranjos que fogem à execução orçamentária convencional – como despesas realizadas sem prévio empenho, perdas patrimoniais, ou o compartilhamento de bens e servidores entre diferentes entes e instituições.

Neste tópico, tratamos algumas dessas situações específicas, buscando demonstrar como os princípios metodológicos do GCSP – sobretudo a separação entre o fato contábil (regime de competência) e o reconhecimento do custo (efetiva utilização de recursos na geração de bens ou serviços) – permanecem válidos mesmo diante de contextos excepcionais.

Outras situações, além das aqui abordadas, certamente surgirão ao longo do tempo, e deverão ser tratadas com base nas mesmas orientações metodológicas do Guia, de modo a preservar a padronização proposta.

3.1 Execução de serviços ou aquisição e consumo de materiais sem a correspondente execução orçamentária

Mesmo sendo legalmente vedada a execução de serviços ou a aquisição de materiais sem o prévio empenho, pode ocorrer que determinado gestor autorize a realização dessas despesas à revelia do procedimento formal. Quando isso acontece, independentemente do processo de responsabilização de quem deu causa ao descumprimento da legislação vigente, a administração pública não pode deixar de reconhecer o fato contábil correspondente. Da mesma forma, sob a ótica do GCSP, não poderá deixar de reconhecer os custos quando o serviço for efetivamente executado ou o material efetivamente consumido – afinal, a atribuição de custos decorre do fato gerador (a entrega do serviço, o consumo do insumo), e não da regularidade do procedimento que o originou.

Nessa hipótese, vejamos como os fatos deverão ser reconhecidos no momento de sua ocorrência:

Registros no SIAFIC (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD (serviços)
C - Passivo (fornecedores)
Registro da prestação dos serviços no momento que ocorrer
D - Ativo (estoques)
C - Passivo (fornecedores)
Registro da aquisição de materiais no momento que ocorrer
D - VPD (materiais)
C - Ativo (estoques)
Registro do consumo dos materiais no momento que ocorrer

Esses registros contábeis, nas contas de natureza patrimonial, devem ser realizados no momento em que os fatos geradores ocorrerem, independentemente do registro orçamentário, observando-se o regime de competência previsto nas normas contábeis. Para que o registro seja realizado no momento oportuno, é necessário que existam controles nos sistemas estruturantes, os quais, por sua vez, devem subsidiar os lançamentos no SIAFIC e no SIC.

Registros no SIC:

No SIC, o reconhecimento dos custos deve ocorrer nos objetos em que tenha havido a efetiva utilização dos materiais ou serviços,

seguindo a mesma lógica de atribuição apresentada no exercício simulado (tópico 2.2.1).

3.2 Extravio ou perdas de estoques

Quando houver extravio ou perda de produtos em estoque (por exemplo, medicamentos vencidos que precisaram ser descartados, ou materiais inutilizados por danos irreparáveis), a baixa do estoque precisa ser efetivada, e o registro contábil deve ocorrer concomitantemente. Nesses casos, entretanto, apesar de haver uma Variação Patrimonial Diminutiva, essa VPD não representa custo – isso porque o consumo desses ativos não resultou na efetiva geração de bens ou serviços, configurando-se apenas como despesa classificada nos termos do Anexo 2 do Guia.

Nessa hipótese, o fato deve ser reconhecido no momento de sua ocorrência (baixa no sistema de controle de estoques), com o correspondente registro contábil.

Registros no SIAFIC (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD (perdas)
C - Ativo (estoques)
Registro da baixa de estoques por perdas

Registros no SIC:

No SIC não haverá nenhum reconhecimento de custo, porque, conforme explicado, esse gasto não representa custo.

3.3 Cessão de imóveis

A cessão de imóveis requer atenção especial, pois, apesar de o patrimônio pertencer juridicamente a uma entidade, ele pode estar sendo utilizado por outra, com ou sem contraprestação.

De acordo com as normas contábeis, o registro do consumo dos ativos cedidos (depreciação) deve ocorrer no local de sua efetiva utilização, independentemente da propriedade legal. Nesse caso, os custos também serão reconhecidos nos objetos que utilizam esse ativo.

Como exemplo, consideremos um imóvel de propriedade legal do Estado que foi cedido a um município. Durante o período em que esse imóvel estiver sendo utilizado pelo município, os custos com sua depreciação e manutenção precisarão ser apropriados ao objeto de

custo controlado pelo município, e não pela entidade detentora da propriedade legal do imóvel.

Os registros contábeis no SIAFIC e a apropriação dos custos no SIC observarão os mesmos padrões adotados para os demais imóveis, conforme apresentado nos exemplos do Tópico 2.2.1.

3.4 Cessão de servidores

Semelhante ao que ocorre com os bens cedidos, a cessão de servidores também requer atenção especial. Nesse caso, temos igualmente o consumo de ativos (recursos humanos) na prestação de serviços públicos ou na produção de bens, cujo vínculo legal não define o local de sua efetiva utilização.

Seja onerosa ou não, a cessão deve ter seus custos reconhecidos no objeto de custo em que os serviços forem efetivamente utilizados.

Se a cessão for onerosa, os efeitos da Variação Patrimonial Diminutiva (VPD) devem impactar o resultado patrimonial da entidade em que os servidores cedidos estão prestando seus serviços. Nesse caso, teremos uma situação em que o reconhecimento contábil (VPD) e a apropriação dos custos ocorrerão na mesma entidade.

Se a cessão for não onerosa, os efeitos patrimoniais devem impactar o resultado da entidade cedente; contudo, os custos continuarão sendo reconhecidos no cessionário.

Para facilitar a compreensão, exemplificaremos ambas as situações a seguir:

Exemplo 01: consideremos a cessão onerosa de servidores públicos estaduais (vínculo efetivo no Estado) para um determinado Município. Nesse caso, os recursos orçamentários e financeiros serão suportados pelo Município (empenho, liquidação e pagamento).

Registros no SIAFIC do Estado (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD (pessoal)
C - Passivo (salários a pagar)
Registro da folha de pagamento
D - Ativo (créditos a receber por ressarcimento de pessoal)
C - VPA (reembolso/ressarcimento de pessoal)
Registro de crédito a receber e anulação do efeito da VPD

D - Ativo (caixa)
C - Ativo (créditos a receber por ressarcimento de pessoal)
Registro de baixa do crédito quando receber a restituição

A contabilidade do governo estadual reconhecerá uma despesa (VPD) decorrente desses servidores cedidos, mas registrará uma VPA para anular o efeito no resultado patrimonial, já que essa despesa de pessoal não representa gastos para o estado.

Registros no SIC do Estado:

No SIC do governo estadual não haverá nenhum reconhecimento de custo, porque, conforme dito, o potencial de serviço dos servidores cedidos foi utilizado em objetos de custos sob a gestão do governo municipal.

Registros no SIAFIC do Município (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD (pessoal)
C - Passivo (restituições a pagar)
Registro do reconhecimento da restituição a ser realizada

Já na contabilidade do governo municipal, há reconhecimento da VPD. Essa despesa deve impactar seu resultado patrimonial pois teve como contrapartida a prestação de serviços decorrentes das atividades realizadas pelos servidores cedidos.

Registros no SIC do Município:

No SIC municipal haverá o reconhecimento de custo com pessoal no objeto de custos onde os servidores cedidos trabalham efetivamente. A atribuição segue o padrão orientado no tópico 2.2.1, com a utilização de sistemas estruturantes de gestão de pessoas para identificar o local de trabalho de cada servidor, e se necessário, as horas trabalhadas em objetos de custos distintos para fins de alocação com uso de direcionadores.

Exemplo 02: consideremos a cessão não onerosa de servidores públicos estaduais (vínculo efetivo no Estado) para um determinado Município. Nesse caso, os recursos orçamentários e financeiros serão suportados pelo Estado (empenho, liquidação e pagamento).

Registros no SIAFIC do Estado (apenas contas de natureza patrimonial):

D - VPD (pessoal)
C - Passivo (salários a pagar)
Registro da folha de pagamento

A contabilidade do governo estadual reconhecerá uma despesa (VPD) decorrente desses servidores cedidos porque representa gastos para o estado.

Registros no SIC do Estado:

No SIC do governo estadual não haverá nenhum reconhecimento de custo, porque o potencial de serviço dos servidores cedidos foi utilizado em objetos de custos sob a gestão do governo municipal, mesmo que o pagamento tenha sido realizado pelo Estado.

Registros no SIAFIC do Município (apenas contas de natureza patrimonial):

Não há reconhecimento patrimonial na contabilidade do Município, isso porque, todo ônus recaiu para o Estado.

Nesse ponto, há uma discussão conceitual, pois em termos econômicos, quando uma entidade recebe uma força de trabalho ou serviço sem pagar nada em troca, ela está recebendo um benefício econômico gratuito.

Essa é a visão da contabilidade privada.

No entanto, no âmbito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), o entendimento é de que não deve haver registro de uma VPA para reconhecer o benefício econômico recebido. Esse entendimento se sustenta no argumento de que para haver o reconhecimento de uma doação no setor público (que geraria uma VPA) seria necessária a incorporação de um ativo tangível ou intangível ao patrimônio. Como o servidor público não é um ativo tangível da entidade, o que é cedido é a força de trabalho temporária, sem transferência definitiva de direitos. Nesse caso, como não há acréscimo de um elemento permanente no Balanço Patrimonial do cessionário, não há contrapartida de VPA patrimonial.

Registros no SIC do Município:

No SIC municipal haverá o reconhecimento de custo com pessoal no objeto de custos onde os servidores cedidos trabalham efetivamente. A apropriação segue o padrão orientado no tópico 2.2.1, com a utilização de sistemas estruturantes de gestão de pessoas para identificar o local de trabalho de cada servidor, e se necessário, as horas

trabalhadas em objetos de custos distintos para fins de alocação com uso de direcionadores.

Nesse exemplo fica evidente que haverá uma pequena divergência entre os valores totais reconhecidos como custos no SIC em relação ao registro contábil das VPDs que representam custos no SIAFIC.

Essa divergência afetará ambos os entes: o cedente, que registrará a VPD de pessoal sem o custo correspondente em seu SIC; e o cessionário, que reconhecerá o custo no SIC sem a respectiva VPD. Para alinhar os registros, recomenda-se que a situação seja objeto de um controle específico de conciliação entre o SIC e o SIAFIC. Essa inconsistência deve ser devidamente evidenciada, mantendo a coerência com a ressalva ao princípio geral do Tópico 1.

4 Considerações finais

Ao longo deste Apêndice, buscou-se demonstrar, por meio de situações simuladas, como os princípios metodológicos do GCSP se materializam na rotina de um ente público – desde a estruturação inicial dos objetos de custos, passando pela apropriação de custos diretos, até o tratamento de situações específicas que fogem ao fluxo padrão de execução orçamentária.

O fio condutor que perpassa todos os exemplos apresentados é a distinção entre o registro contábil, orientado pelo regime de competência e pela ocorrência do fato gerador, e o reconhecimento do custo, condicionado à efetiva utilização de recursos na geração de bens ou serviços. Essa distinção, longe de ser uma sutileza técnica, é o que confere ao sistema de custos sua capacidade de traduzir a realidade econômica da gestão pública para além dos limites da execução orçamentária e da própria estrutura formal de propriedade ou vínculo legal dos recursos.

As situações específicas tratadas no Tópico 3 – despesas sem prévia execução orçamentária, perdas de estoques, cessão de imóveis e cessão de servidores – demonstraram que os princípios do GCSP permanecem válidos e aplicáveis mesmo diante de arranjos que escapam ao fluxo convencional, desde que se preserve a lógica de vincular o custo ao objeto que efetivamente se beneficiou do recurso consumido.

A trajetória exemplificada não se realiza de uma só vez: ela deve ser planejada e formalizada no Plano de Implantação do Sistema de Custos – PISC, exigível dos jurisdicionados por ato normativo dos

Tribunais de Contas, e conduzida pelos estágios de maturidade do Capítulo 5.

Vale reiterar que os dados numéricos utilizados ao longo dos exemplos foram construídos exclusivamente para fins didáticos, sem qualquer correspondência com situações reais, e não devem ser interpretados como parâmetros de referência ou *benchmark* para avaliação de desempenho de entes ou unidades específicas. Sua função foi unicamente permitir a visualização concreta de mecanismos que, de outra forma, permaneceriam no plano da abstração conceitual.

Por fim, cabe destacar que os casos aqui apresentados não esgotam a diversidade de situações que os gestores públicos poderão enfrentar na implementação de sistemas de custos. A administração pública é dinâmica, e novos arranjos institucionais, operacionais e patrimoniais certamente surgirão. Nesses casos, a orientação permanece a mesma: identificar o fato gerador, verificar se há efetiva geração de bens ou serviços e atribuir o custo ao objeto que dele se beneficiou – sempre em observância aos critérios de padronização e às diretrizes metodológicas estabelecidas pelo Guia de Custos do Setor Público.

MODELO DE ATO NORMATIVO

[MODELO DE ATO NORMATIVO]
(Decreto/Portaria nº __ /__)

Institui a estrutura de governança e define diretrizes para o funcionamento do Sistema de Custos no âmbito de [NOME DO ENTE]

A [AUTORIDADE COMPETENTE], no uso de suas atribuições legais, e
CONSIDERANDO o disposto no art. 50, §3º, da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal);
CONSIDERANDO a Lei nº 4.320/1964, que estabelece normas gerais de direito financeiro;
CONSIDERANDO a necessidade de aprimorar a gestão pública por meio do uso de informações de custos;
CONSIDERANDO o disposto na NBC TSP 34 e nas boas práticas de governança pública;
CONSIDERANDO os princípios da eficiência, transparência, governança e geração de valor público;
CONSIDERANDO que a NBC TSP 34 estabelece, no item 47, alínea "a", que a equipe responsável pelo modelo de gerenciamento de custos deve ser formalmente dotada de poder de decisão e de dedicação adequada às atribuições conferidas;
CONSIDERANDO que a produção da informação de custos depende de dados gerados em áreas diversas da administração, cuja colaboração deve ser tornada exigível por ato da autoridade competente;
RESOLVE:

CAPÍTULO I
DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Fica instituída **a estrutura de governança do Sistema de Custos** no âmbito de [nome do ente], com a finalidade de produzir, disponibilizar e utilizar informações de custos para subsidiar a tomada de decisão, promover a eficiência na alocação de recursos públicos e melhoria da gestão e geração de valor público.

Art. 2º O Sistema de Custos compreende o conjunto de metodologias, sistemas de informação, procedimentos e responsabilidades organizacionais voltados à apuração, análise e uso das informações de custos.

CAPÍTULO II
DOS ATORES DA GOVERNANÇA E SUA CORRELAÇÃO INSTITUCIONAL

Art. 3º A estrutura de governança do Sistema de Custos compreende os seguintes atores:

I – Alta Administração;

II – Gestora Central de Custos (GCC);

III – Gestoras Setoriais de Custos (GSC), quando adotadas;

IV – Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC);

V – Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE);

VI – Usuárias da Informação de Custos (UIC);

VII – Unidade de Controladoria Interna.

Art. 4º As atribuições e responsabilidades dos atores previstos no art. 3º passam a incorporar as competências das seguintes unidades da estrutura da entidade:

I – **Alta Administração**: exercida pelo Prefeito Municipal, no âmbito do Gabinete do Prefeito;

II – **Gestora Central de Custos (GCC)**: exercida pela Diretoria de Custos, ou unidade equivalente responsável pela coordenação técnica do sistema de custos;

III – **Gestoras Setoriais de Custos (GSC)**: exercidas pelas unidades designadas no âmbito de cada secretaria, órgão ou entidade vinculada, quando a dispersão dos centros de responsabilidade justificar sua designação;

IV – **Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC)**: compreendem os servidores e as áreas que realizam o registro primário das transações nos sistemas estruturantes, em cada unidade da Entidade;

V – **Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE)**: compreendem as unidades responsáveis pela gestão dos sistemas estruturantes e das bases de dados primárias:

a. Divisão de Contabilidade;

b. Divisão de Recursos Humanos;

c. unidades responsáveis por almoxarifado, patrimônio, gestão de contratos, frota e tecnologia da informação; e

d. outras unidades responsáveis por dados orçamentários, patrimoniais, financeiros e operacionais;

VI – **Usuárias da Informação de Custos (UIC)**: compreendem os gestores dos centros de responsabilidade e as demais unidades responsáveis pela utilização das informações de custos:

a. Diretoria de Orçamento e Finanças;

b. Gabinete do Prefeito (Alta Administração);

c. demais unidades gestoras responsáveis por decisões administrativas;

VII – **Controladoria Interna**: exercida pela Controladoria Geral do Município, ou unidade equivalente.

Art. 5º A correlação estabelecida neste normativo não impede a inclusão de outras unidades organizacionais, conforme a estrutura específica do ente, desde que observadas as funções definidas para cada ator do Sistema de Custos.

CAPÍTULO III
DAS COMPETÊNCIAS E RESPONSABILIDADES

Seção I – Da Alta Administração

Art. 6º Compete à Alta Administração:

I – estabelecer diretrizes e políticas do Sistema de Custos;

II – assegurar os recursos necessários ao seu funcionamento, incluindo a designação formal de equipe dotada de poder de decisão e de dedicação proporcional às atribuições conferidas;

III – promover a utilização das informações de custos no processo decisório;

IV – fomentar a cultura de eficiência e gestão orientada a resultados;

V – determinar que as Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) disponibilizem seus dados e promovam as adequações necessárias à integração com o Sistema de Informação de Custos; e

VI – dirimir conflitos de prioridade entre a GCC e as DSE, assegurando que as demandas do Sistema de Custos sejam atendidas nos prazos pactuados.

Seção II – Da Gestora Central de Custos (GCC)

Art. 7º A Gestora Central de Custos (GCC) é responsável pela coordenação do Sistema de Custos.

Art. 8º Compete à GCC:

I – definir, documentar e manter a forma de aplicação da metodologia de apuração de custos;

II – estabelecer normas, orientações e procedimentos que subsidiem a apuração pelas GSC;

III – coordenar o cadastro dos objetos de custos e de seus atributos;

IV – manter o Sistema de Informação de Custos e propor as adequações necessárias no SIAFIC e nos demais sistemas estruturantes;

V – orientar e acompanhar a integração das bases de dados dos sistemas estruturantes ao Sistema de Informação de Custos;

VI – consolidar, processar e analisar as informações produzidas, verificando previamente sua consistência, inclusive quanto à conciliação com os registros contábeis;

VII – definir, elaborar e orientar a produção dos relatórios gerenciais de custos, apoiando sua interpretação pelos usuários;

VIII – apoiar e capacitar as GSC, as ASC e as UIC, conforme suas respectivas atribuições;

IX – supervisionar as atividades das GSC, com vistas à consistência das informações produzidas;

X – conduzir a autoavaliação de maturidade e coordenar a elaboração e o monitoramento do Plano de Implantação do Sistema de Custos (PISC);

XI – propor melhorias no sistema;

XII – estabelecer padrões de qualidade e governança dos dados.

Seção III – Das Gestoras Setoriais de Custos

Art. 9º As Gestoras Setoriais de Custos (GSC) são responsáveis por apoiar a GCC na operacionalização do Sistema de Custos no âmbito dos centros de responsabilidade em que atuam, sob sua coordenação metodológica.

Art. 10. Competem às GSC:

I – aplicar, em um ou mais centros de responsabilidade, a metodologia definida pela GCC e documentar sua aplicação local;

II – identificar e manter atualizados os objetos de custos e seus atributos no âmbito de cada centro de responsabilidade;

III – articular-se com as ASC locais para assegurar a fidedignidade e a tempestividade dos dados;

IV – validar os custos apurados no âmbito de cada centro de responsabilidade, incluindo as variáveis físicas, quando cabível;

V – subsidiar os gestores locais com análises gerenciais e apoiá-los na interpretação dos relatórios; e

VI – reportar à GCC inconsistências, lacunas metodológicas e necessidades de aperfeiçoamento.

Seção IV – Das Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos

Art. 11. As Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) são responsáveis pelo registro primário das transações nos sistemas estruturantes.

Art. 12. Competem às ASC:

I – registrar as transações de forma fidedigna, completa e tempestiva, observando os procedimentos definidos;

II – identificar corretamente, no momento do registro, o centro de responsabilidade ou objeto de custo a que a transação se refere;

III – cumprir os prazos de registro estabelecidos;

IV – corrigir as inconsistências apontadas pelas DSE, pelas GSC ou pela GCC; e

V – reportar dificuldades operacionais que comprometam a qualidade do registro.

Seção V – Das Detentoras dos Sistemas Estruturantes

Art. 13. As Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) são responsáveis por assegurar que os sistemas sob sua gestão capturem, preservem e disponibilizem os dados necessários à apuração de custos.

Art. 14. Competem às DSE:

I – parametrizar os sistemas sob sua gestão para permitir a identificação do objeto de custo no registro das transações;

II – estabelecer controles de validação na entrada de dados, de modo a prevenir registros inconsistentes;

III – garantir a integridade, a consistência e a rastreabilidade dos dados e registros;

IV – viabilizar a integração com o Sistema de Informação de Custos e cumprir os prazos de disponibilização pactuados;

V – disponibilizar, além dos dados financeiros, as informações físicas e operacionais úteis à apuração de custos, notadamente as que possam servir como variáveis físicas ou direcionadores;

VI – orientar as ASC quanto aos procedimentos de registro;

VII – apoiar a definição de critérios de atribuição de custos; e

VIII – reportar à GCC inconsistências e limitações dos sistemas.

Seção VI – Das Usuárias da Informação de Custos

Art. 15. As Usuárias da Informação de Custos (UIC) são responsáveis pela utilização das informações de custos.

Art. 16. Competem às UIC:

I – analisar relatórios de custos;

II – utilizar as informações de custos para a tomada de decisão;

III – definir parâmetros de eficiência;

IV – identificar oportunidades de melhoria;

V – implementar ações corretivas;

VI – fornecer *feedback* à GCC;

VII – zelar pela fidedignidade dos elementos de custo consumidos em seu centro de responsabilidade, respondendo pela qualidade dos dados que lhes dão origem;

VIII – promover a adequação dos processos internos de seu centro de responsabilidade, por iniciativa própria ou em atendimento a recomendações do controle interno, quando identificadas fragilidades que comprometam a informação de custos;

IX – assegurar, em seu centro de responsabilidade, a conexão dos processos locais com as rotinas das DSE; e

X – colaborar com a respectiva GSC e com as ASC que atuam em seu centro de responsabilidade no fornecimento tempestivo das informações operacionais e das variáveis físicas a ele relativas.

Seção VII – Da Controladoria Interna

Art. 17. A Controladoria Interna é responsável pela avaliação do Sistema de Custos.

Art. 18. Compete à Controladoria Interna:

I – verificar a aderência ao Sistema de Custos;

II – verificar conformidade dos procedimentos;

III – identificar riscos;

IV – propor melhorias;

V – avaliar o uso das informações pelos gestores.

CAPÍTULO IV
DO FUNCIONAMENTO DO SISTEMA

Art. 19. O Sistema de Custos observará o seguinte fluxo:

I – direcionamento pela Alta Administração;

II – registro das transações pelas ASC;

III – disponibilização e integração dos dados pelas DSE;

IV – operacionalização e validação local pelas GSC, quando houver;

V – coordenação, consolidação e análise pela GCC;

VI – utilização das informações pelas UIC;

VII – avaliação pela Controladoria Interna.

CAPÍTULO V
DOS PRAZOS E DO REPORTE

Art. 20. Os prazos operacionais serão definidos em ato complementar da GCC.

Art. 21. A GCC deverá apresentar relatórios com periodicidade mínima mensal à Alta Administração.

Parágrafo único. O ato complementar de que trata o art. 20 especificará as informações gerenciais mínimas a serem produzidas, o ator responsável por sua elaboração e o respectivo prazo de entrega.

CAPÍTULO VI
DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 22. As atribuições previstas neste normativo deverão ser formalmente vinculadas às unidades e, sempre que possível, a cargos ou funções.

Art. 23. O descumprimento das disposições deste ato sujeitará os responsáveis à apuração no âmbito administrativo, nos termos da legislação vigente.

Art. 24. Os casos omissos serão resolvidos pela Alta Administração.

Art. 25. Este ato poderá ser revisado periodicamente, visando ao aperfeiçoamento do Sistema de Custos.

Art. 26. Este ato entra em vigor na data de sua publicação.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 238 06/11/2026 06:55:34

RELATÓRIOS DE CUSTOS

1 Objetivo e natureza deste Apêndice

Este Apêndice não constitui um catálogo fechado de modelos de relatório a serem reproduzidos de forma idêntica por todos os entes jurisdicionados. Seu propósito é apresentar conteúdos sugeridos para estruturação de relatórios gerenciais de custos – isto é, recortes de análise que orientam a organização e a leitura da informação de custos, respeitando o estágio de maturidade do sistema de custos de cada ente e a natureza de sua atividade.

Cada ente jurisdicionado tem autonomia para adaptar o formato, o nível de detalhamento e a periodicidade de seus relatórios internos, desde que preserve a essência de cada espécie e a rastreabilidade dos dados até os registros contábeis de origem.

Os conteúdos destacados neste Apêndice devem ser compreendidos como referências de recorte de análise, não como requisitos rígidos a serem encapsulados em templates de preenchimento obrigatório.

2 Relatórios gerenciais (uso interno pelo ente jurisdicionado)

Os conteúdos sugeridos para relatórios gerenciais de custos organizam-se em torno de sete categorias temáticas, que respondem a perguntas gerenciais distintas sobre o mesmo conjunto de dados de custos:

- **Custos por objeto (centro de responsabilidade)** – evidenciam o custo total e por tipologia, permitindo comparação entre objetos semelhantes (ex.: escolas de uma mesma rede, unidades de saúde de mesmo porte).
- **Custos por elemento e natureza** – detalham a composição do custo total segundo a classificação por elemento (remuneração, material de consumo, serviços, depreciação etc.), indicando a parcela direta e a parcela indireta apropriada a cada objeto.
- **Custos por direcionador e critério de rateio** – evidenciam os critérios utilizados para alocação da parcela indireta, permitindo auditar a razoabilidade dos direcionadores adotados e identificar divergências entre objetos de custo semelhantes.
- **Custos por função/subfunção de governo** – agregam os custos segundo a classificação orçamentária, permitindo correlacionar o gasto com a política pública correspondente, mesmo na modelagem orgânica.
- **Evolução temporal de custos** – permite acompanhar séries históricas (mensais, trimestrais ou anuais) de custo por objeto, elemento ou natureza, identificando tendências, sazonalidades e variações atípicas.
- **Custos unitários e indicadores de desempenho** – relacionam o custo total ou por natureza (direto ou indireto) a uma medida de produção ou atendimento (ex.: custo por aluno, custo por leito-dia, custo por atendimento), viabilizando análises de eficiência e *benchmarking*.
- **Custos por estágio de maturidade do sistema de custeio** – evidenciam, de forma transparente, quais componentes de custo (pessoal, material, depreciação, serviços, encargos financeiros) estão sendo efetivamente apropriados, conforme o estágio em que o ente se encontra, e sinaliza o caminho de evolução para os estágios subsequentes.

Essas categorias não são excludentes entre si: um mesmo conjunto de dados tabulados (conforme estrutura de referência tratada no Capítulo 4) pode alimentar simultaneamente relatórios de mais de uma espécie, a critério da gestão de cada ente, de acordo com suas necessidades de tomada de decisão.

3 Relatórios de controle externo (uso pelos Tribunais de Contas)

Para os fins de fiscalização pelo controle externo, este Apêndice não define modelos fechados de relatório. Em vez disso, estabelece-se que:

- Os Tribunais de Contas definirão, em ato próprio, padrões de informações a serem enviadas ou disponibilizadas periodicamente pelos entes jurisdicionados, especificando estrutura de dados, periodicidade, nível de detalhamento e formato de envio;
- Com base nessas informações estruturadas, cada Tribunal de Contas realizará suas próprias análises, elaborando os relatórios, indicadores e cruzamentos que entender pertinentes para o exercício do controle, inclusive mediante integração com bases de dados nacionais (SIOPS, INEP, CNES, CNEAS, ApuraSUS, portal do GCSP cte-custos.irbcontas.org.br);
- Compete ao ente jurisdicionado assegurar que a informação seja disponibilizada tempestivamente, com integridade e rastreabilidade até os registros de origem, independentemente do relatório gerencial que utilize internamente.

Essa separação de papéis – o ente organiza e utiliza seus próprios relatórios gerenciais; o Tribunal de Contas recebe dados estruturados e produz sua própria análise – evita a duplicidade de exigências e permite que cada Tribunal adapte suas análises às particularidades de sua jurisdição.

4 Planilha-modelo de tabulação de dados

Para viabilizar a geração das distintas espécies de relatórios gerenciais e a disponibilização de informações estruturadas ao controle externo, este Apêndice é acompanhado de uma planilha eletrônica-modelo de tabulação de dados, que:

- organiza os dados de custo em sua unidade mínima de registro (objeto de custo × elemento de custo × parcela direta/indireta × base de rateio), de forma compatível com os quatro estágios de maturidade do sistema de custos;

- serve como base estruturada, a partir da qual podem ser extraídos e consolidados relatórios de qualquer uma das sete categorias sugeridas na Seção 2 deste Apêndice, bem como as informações a serem enviadas ao Tribunal de Contas conforme padrão a ser definido;
- não deve ser confundida com um relatório em si, mas com o repositório de dados tabulados que alimenta os relatórios – a mesma tabulação pode gerar, por exemplo, um relatório de custo por objeto e, simultaneamente, um relatório de custo unitário por aluno.

A estrutura da planilha-modelo de tabulação dos dados é exibida nas figuras a seguir. O arquivo original, em sua versão completa, encontra-se disponível no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 243 06/11/2026 06:55:35

Figura C-1 – Filtros de seleção geral

(continua)

FILTROS DE SELEÇÃO		
Período de referência:		De "xx/xx/xxxx" a "yyyy/yyyy"
Tipologia:		ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL
Atributos dimensionais, institucionais e de governança	Nível federativo ao qual o ente público está vinculado:	Municipal
	Porte do ente municipal por faixa populacional:	Até 20.000 habitantes
	Porte do ente municipal por RCL:	De R$ 10 milhões a R$ 50 milhões
	Porte do ente estadual/distrital por faixa populacional:	Até 3 milhões de habitantes
	Macrorregião geográfica	Nordeste
	Localização (urbana/rural)	Zona rural
	Índice de Vulnerabilidade Social do Território	Alta Vulnerabilidade
Atributos dimensão operacional e de capacidade	Vida útil da estrutura	De 5 a 10 anos
	Turno de funcionamento	Integral
	Capacidade instalada média mensal	de 100 a 196
	Capacidade utilizada média mensal	de 50 a 96
	Área construída (m²)	de 400 a 596
	Modelo de gestão	Direta
Atributos da dimensão complexidade e especialização	Nível de complexidade do serviço de saúde	Não se Aplica
	Nível de complexidade do serviço de educação	Educação Básica Regular
Atributos da dimensão orçamentária e financeira	Funções de governo	12 – Educação
	Subfunções de governo	365 – Educação Infantil

(continua)

APÊNDICE C — MODELO GERAL: CUSTOS POR DETALHAMENTO DO PESSOAL ATIVO CIVIL, PESSOAL ATIVO MILITAR E FUNCIONAMENTO (R$)

Nível de detalhamento (coluna F do Anexo 2). Objeto de custo nas linhas + Detalhamento nas colunas.

COMO PREENCHER

- *Cada linha corresponde a um centro de responsabilidade (objeto de custo) identificado pelo ID. Informe, em cada coluna de detalhamento, o custo total do respectivo detalhamento no objeto, ou seja, a a soma de todos os elementos de custo daquele detalhamento (coluna F/G do Anexo 2) apropriados ao objeto no período.*
- *Informe 0 (zero) quando o detalhamento não se aplica ao objeto e registre o motivo na nota de rodapé. Situações típicas de "não se aplica":*
  - *PESSOAL ATIVO CIVIL = 0 — unidade composta exclusivamente por força de trabalho militar.*
  - *PESSOAL ATIVO MILITAR = 0 — unidade composta exclusivamente por força de trabalho civil.*
  - *FUNCIONAMENTO = 0 (total) ou apenas parte dos detalhamentos preenchida — conforme o estágio de maturidade do sistema de custos do ente (ex.: no Estágio 1 só há Pessoal; no Estágio 2 entram Material e Depreciação; e assim sucessivamente, até o Estágio 4 completo).*
- *A coluna TOTAL (R$) é calculada automaticamente (soma dos detalhamentos da linha). Não digite valores na coluna TOTAL.*

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 244 06/11/2026 06:55:35

(conclusão)

Periodicidade: MENSAL | Mês/Ano de referência: _____ / _____

ID do objeto de custo	Descrição do objeto de custo	PESSOAL ATIVO CIVIL								PESSOAL ATIVO MILITAR		FUNCIONAMENTO				TOTAL (R$)
		Remuneração	Benefícios	Encargos Patronais	Contribuições	Tercelização por Substituição de Mão de Obra	Pessool Requisitado	Indenizações e Restituições Trabalhietas	Outros Custos de Pessoal Ativo e Encargos	Remuneração	Benefícios	Material de Consumo e Distribuição	Serviços	Depreciação, Amortização e Exaustão	Juros e Encargos de Mora de Aquisições	
ID "X"	Escola "A"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ID "Y"	Escola "B"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ID "Z"	Escola "C"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ID "W"	Escola "N"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

NOTAS EXPLICATIVAS

Nota: registrar aqui o motivo de cada detalhmento informado come 0 (caro). Ex.: "Escola X – PESSOAL ATIVO MILITAR = 0: unidade exclusivamente civil"; "FUNCIONAMENTO parcial: 2 ente Etago 2, sem apropriação de Serviços e Juros de Mora".

ID "X"	Escola "A"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ID "Y"	Escola "B"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ID "Z"	Escola "C"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ID "W"	Escola "N"	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

NOTAS EXPLICATIVAS

Note: registrar aqui o motivo de cada detallhamente informado como 0 (zero). Ex: "PESSOAL ATIVO MILITAR = 0: unidade exclusivamente civil", "FUNCIONAMENTO parcial: ente no Estágio 2, sem apropriação de Serviços e Juros de Mora".

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Figura C-2 – Custos por objeto estágio 1

Periodicidade: TRIMESTRAL | Trimester/Ano de referência: ___° Trimestre / _____

Detalhamento de Natureza de Custos (col. D)	Detalhamento do Pessoal Ativo Civil, Pessoal Ativo Militar e Funcionamento (col. F)	Elemento de Custo (col. G)	Base de Rateio PADRÃO sugerida (parcela indireta)	ID "X" Escola "A"			ID "Y" Escola "B"			ID "Z" Escola "C"			ID "W" Escola "H"			Total P. Direta	Total P. Indireta	Total Geral
				Parcela Direta	Parcela Indireta	Direcionador Próprio?	Parcela Direta	Parcela Indireta	Direcionador Próprio?	Parcela Direta	Parcela Indireta	Direcionador Próprio?	Parcela Direta	Parcela Indireta	Direcionador Próprio?			
PESSOAL ATIVO CIVIL	Remanaração	Remuneração e Pessoal Ativo Civil	Não es aplica (atribuição direta base de relaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Benefiios	Beneficios e Pessoal Ativo Civil	Não es aplica (atribuição direta base de relaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Encorges Patronais	Encorges Patronais	Não ee aplica (atribuição direta base de relaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
		Outros Encorges Patronais	Não ee aplica (atribuição direta base de relaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Contribuições	Contribuições Sociais Gerais	Não ee aplica (atribuição direta base de retaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
		Contribuições a Entidades Fechedas de Previdência	Não ee apiiza (atribuição direta base de retaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Transcinação por Substibação de Illiió do Obro	Mão de Cara Terminizado por Substiluição	Não ee apiiza (atribuição direta. base de retaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Pessoal Requisitanta	Pessoal Requisitado de Outros Órgãos e Emos	Não ee aplica (atribuição direta. base de retaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Indenslações e Restituições Trabellielois	Indenizações e Restituições Trabalhistas	Não ee aplica (atribuição direta. base de retaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Outros Custos de Pessoal Ativo e Ensargos	Outros VPDs de Pessoal e Encargos	Não ee aplica (atribuição direta: base de retaio não utilizada)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	SUBTOTAL — PESSOAL ATIVO CIVIL			-	-		-	-		-	-		-	-		-	-	-
PESSOAL ATIVO MILITAR	Remanaração	Remuneração e Pessoal Militar	Não ee aplica (atribuição dirota: base de relaio não utilizado)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	Benefícios	Beneficios e Pessoal Ativo Millar	Não ee aplica (atribuição dirota: base de relaio não utilizado)	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	—	—	-	-	-
	SUBTOTAL — PESSOAL ATIVO MILITAR			-	-		-	-		-	-		-	-		-	-	-
TOTAL				-	-		-	-		-	-		-	-		-	-	-

Legenda: / vélula enza + elemento de olelbocão cirela — com parcela indivela o com direclor (a coluna "Dlisionador Prépriar" não presisa ser preenvinino nesta estégio). Os SUBTOTAIS somam cada naturaza, a TOTAL coma do comitels. Prividade compre à appuviação direla (NBC TSP 34, itom 54).

NOTAS EXPLICATIVAS

(Espayo para notes.) Nesta stapa, não há direcionadores o registrar, cabondo apens explicações sobre o motivo de determinado elemento não apresentar custo.

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 246 06/11/2026 06:55:35

ANEXOS

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 248 06/11/2026 06:55:35

CODIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS

1 Contextualização e Propósito

Este Anexo estabelece a estrutura de codificação padronizada para os objetos de custos na modelagem orgânica, e para os atributos a ele associados, em estrita consonância com o tópico 4.1.1. O propósito desta codificação uniforme é viabilizar a consolidação nacional de dados, a integração automatizada de sistemas e, fundamentalmente, a comparabilidade (*benchmarking*) de custos entre diferentes órgãos, entidades e entes da federação.

2 Principais Características do Identificador (ID)

- **Estrutura de 21 Dígitos**: O Identificador (ID) do objeto de custo é estruturado de forma hierárquica e padronizada em blocos de informações que identificam o ente (Siconfi), a modelagem de custos (orgânica), a natureza da entidade, a tipologia do objeto de custo e o controle sequencial de cadastro.
- **Níveis de Detalhamento**: Os custos acumulados no ID do objeto admitem segregação em níveis inferiores de análise, como por exemplo Nível 1 – Áreas Funcionais; Nível 2 – Centros de Atividade; cuja aplicação ocorre de forma gradual de acordo com o estágio de maturidade do ente (Capítulo 5).

3 Dinâmica de Atualização Contínua ("Documento Vivo")

A realidade da administração pública nacional é dinâmica, com isso o surgimento de novas tipologias será constante até um momento de estabilização. Portanto, este Anexo não constitui uma tabela estática. A manutenção, expansão e atualização contínua desta codificação são de responsabilidade do Comitê Técnico de Custos no Setor Público (CTCSP-IRB), com o apoio técnico do Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público.

Novas tipologias, necessidades de detalhamentos e inclusão de novos atributos serão mapeadas gradualmente pelos Tribunais de Contas a partir do início da implementação dos sistemas de custos. Sugestões recebidas serão analisadas e incorporadas em revisões periódicas deste Anexo, cuja versão oficial e atualizada estará permanentemente disponível no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

Nas figuras a seguir, apresentam-se, a título exemplificativo, os modelos estruturais das tabelas deste Anexo. As estruturas completas e atualizadas estarão disponíveis no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

Figura AN1 – 1: Estrutura do código ID

ANEXO 1 - CODIFICAÇÃO DOS OBJETOS DE CUSTOS							
ID do objeto de custo					Descrição do objeto de custo[2]	Detalhamento do objeto[3]	
SICONFI	MODELAGEM	NATUREZA	TIPOLOGIA	SEQUENCIAL[1]	NOMENCLATURA	DETALHAMENTO NÍVEL 1	DETALHAMENTO NÍVEL 2

1. Sequencia de cadastro dos objetos de custos por Poder e Órgão. Numeração ordinal de 6 dígitos gerada pelos sistema da instituição.
2. Texto livre. Utilizar letras maiúsculas. Não utilizar abreviações.
3. Não disponibilizado nessa versão do GCSP

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Figura AN1 – 2: Tabela SICONFI:

(continua)

0000001EX	Governo Federal
0000001SF	Senado Federal
0000001CD	Câmara dos Deputados
000001TCU	Tribunal de Contas da União
000001STF	Supremo Tribunal Federal
000001CNJ	Conselho Nacional de Justiça
000001STJ	Superior Tribunal de Justiça
000001CJF	Conselho da Justiça Federal
000001STM	Superior Tribunal Militar
000001TSE	Tribunal Superior Eleitoral
0001TREAC	Tribunal Regional Eleitoral - AC
0001TREAL	Tribunal Regional Eleitoral - AL
0001TREAM	Tribunal Regional Eleitoral - AM
0001TREAP	Tribunal Regional Eleitoral - AP
000001TST	Tribunal Superior do Trabalho
00001TRT1	Tribunal Regional do Trabalho - 1ª Região
00001TRT2	Tribunal Regional do Trabalho - 2ª Região
00001TRT3	Tribunal Regional do Trabalho - 3ª Região
00001TRT4	Tribunal Regional do Trabalho - 4ª Região
0001TJDFT	Tribunal de Justiça do DF e Territórios
00001TRF1	Tribunal Regional Federal - 1ª Região
00001TRF2	Tribunal Regional Federal - 2ª Região
00001TRF3	Tribunal Regional Federal - 3ª Região
000001MPU	Ministério Público da União
0000012EX	Governo do Estado do Acre
0000012LG	Assembleia Legislativa do Estado do Acre
0000012TE	Tribunal de Contas do Estado do Acre
0000012TJ	Tribunal de Justiça do Estado do Acre
0000012MP	Ministério Público do Estado do Acre
0000027EX	Governo do Estado de Alagoas
0000027LG	Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas
0000027TE	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas
0000027TJ	Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas
0000027MP	Ministério Público do Estado de Alagoas

(conclusão)

1100015EX	Prefeitura Municipal de Alta Floresta D'Oeste - RO
1100015LG	Câmara de Vereadores de Alta Floresta D'Oeste - RO
1100023EX	Prefeitura Municipal de Ariquemes - RO
1100023LG	Câmara de Vereadores de Ariquemes - RO
1100031EX	Prefeitura Municipal de Cabixi - RO
1100031LG	Câmara de Vereadores de Cabixi - RO
1100049EX	Prefeitura Municipal de Cacoal - RO
1100049LG	Câmara de Vereadores de Cacoal - RO

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Figura AN1 – 3: Tabela MODELAGEM:

1	ORGÂNICA

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Figura AN1 – 4: Tabela NATUREZA

01	ADMINISTRAÇÃO DIRETA
02	ÓRGÃO PÚBLICO AUTÔNOMO
03	AUTARQUIA
04	EMPRESA PÚBLICA DEPENDENTE
05	SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA DEPENDENTE
06	FUNDAÇÃO PÚBLICA
07	SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO
08	CONSELHOS DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS
09	OUTRAS ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

Figura AN1 – 5: Tabela TIPOLOGIA:

(continua)

001	MINISTÉRIO
002	SECRETARIA ESTADUAL / DISTRITAL
003	SECRETARIA MUNICIPAL
004	CONGRESSO NACIONAL
005	CÂMARA FEDERAL
006	SENADO FEDERAL
007	ASSEMBLEIA LEGISLATIVA
008	CAMARA MUNICIPAL
009	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
010	TRIBUNAL DE CONTAS DOS ESTADOS E DOS MUNICÍPIOS
011	TRIBUNAL SUPERIOR
012	TRIBUNAL REGIONAL
013	JUSTIÇA FEDERAL
014	TRIBUNAL DE JUSTIÇA
015	MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
016	MINISTÉRIO PÚBLICO ESTADUAL
017	DEFENSORIA PÚBLICA DA UNIÃO
018	DEFENSORIA PÚBLICA ESTADUAL
019	INSTITUTO FEDERAL
020	UNIVERSIDADE FEDERAL
021	UNIVERSIDADE ESTADUAL
022	UNIVERSIDADE MUNICIPAL
023	ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL
024	ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL E FUNDAMENTAL
025	ESCOLA DE EDUCAÇÃO INFANTIL EM TEMPO INTEGRAL
026	ESCOLA DE ENSINO FUNDAMENTAL
027	ESCOLA DE ENSINO FUNDAMENTAL E MÉDIO
028	ESCOLA DE ENSINO FUNDAMENTAL E MÉDIO EM TEMPO INTEGRAL
029	ESCOLA DE ENSINO FUNDAMENTAL EM TEMPO INTEGRAL
030	ESCOLA DE ENSINO MÉDIO
031	ESCOLA DE ENSINO MÉDIO EM TEMPO INTEGRAL
032	ESCOLA DE ENSINO INFANTIL E FUNDAMENTAL EM TEMPO INTEGRAL
033	ESCOLA DE ENSINO ESPECIALIZADO
034	ESCOLA DE ENSINO FUNDAMENTAL E EJA

(conclusão)

035	ESCOLA FAMÍLIA AGRÍCOLA
036	ESCOLA DE GOVERNO
037	POLO DA UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL (UAB)
038	SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL
064	HOSPITAL
065	UNIDADE BÁSICA DE SAÚDE (UBS)
066	UNIDADE DE PRONTO ATENDIMENTO (UPA)
067	UNIDADE DE SAÚDE FAMILIAR (USF)
068	UNIDADE DE SERVIÇO DESCENTRALIZADO
069	UNIDADE DE VIGILÂNCIA AMBIENTAL
070	UNIDADE DE VIGILÂNCIA EM SAÚDE DO TRABALHADOR
071	UNIDADE DE VIGILÂNCIA EPIDEMIOLÓGICA
072	UNIDADE DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA
073	CENTRO DE ESPECIALIDADES MÉDICAS
074	CENTRO DE REFERÊNCIA INFECÇÕES SEXUALMENTE TRANSMISSÍVEIS (IST)
075	FARMÁCIA BÁSICA
076	CENTRO DE ESPECIALIDADES ODONTOLÓGICAS (CEO)
095	CENTRAL DE VIGILÂNCIA
096	CENTRO DE ATENÇÃO PSICOSSOCIAL (CAPS)
097	CENTRO DE REFERÊNCIA DA ASSISTÊNCIA SOCIAL (CRAS)
098	CENTRO DE REFERÊNCIA ESPECIALIZADO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CREAS)
099	SERVIÇO ESPECIALIZADO EM ABORDAGEM SOCIAL (SEAS)
100	UNIDADE DE CONTROLE SOCIAL

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 255 06/11/2026 06:55:36

Figura AN1 – 6: Tabela ATRIBUTOS:

ATRIBUTOS DE IDENTIFICAÇÃO				
ATRIBUTO	CÓDIGO DO ATRIBUTO	INFORMAÇÃO	VALORES ACEITÁVEIS	EXEMPLOS / APLICABILIDADE
Descrição	DESC	Texto livre	Descrição do nome do objeto de custo em letras maiúsculas	UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
Código da UG/UI:	COD_UG/UI	Código estruturado	Código adotado pelo Tribunal de Contas	002E0700001
Responsáveis: nome	RESP_NOME	Texto livre	Descrição do nome do responsável em letras maiúsculas	MARIA DA SILVA
Responsáveis: CPF	RESP_CPF	Números	Número de inscrição no CPF validado pela Receita Federal	11122233344
Preponderância da atividade	ATV_PRE	Suporte	1	-
		Finalística	2	-
DIMENSÃO OPERACIONAL E DE CAPACIDADE				
ATRIBUTO	CÓDIGO			EXEMPLOS / APLICABILIDADE
Logradouro:	END_LOG	Texto livre	Descrição do nome do logradouro (rua, avenida, etc.) em letras maiúsculas	AVENIDA FERNANDO FERRARI
Número:	END_NUM	Texto livre	Número do endereço	514
Complemento:	END_COM	Texto livre	Descrição do complemento em letras maiúsculas	CAMPUS GOIABEIRAS
Bairro/localidade:	END_BAI	Texto livre	Descrição do bairro em letras maiúsculas	GOIABEIRAS
Cidade	END_CID	Texto livre	Descrição da cidade em letras maiúsculas	VITÓRIA
Estado	END_EST	Texto livre	Descrição do estado em letras maiúsculas	ESPÍRITO SANTO
CEP:	END_CEP	Números	Número do CEP obtido na base de dados dos Correios	29075910
Latitude: Graus Decimais (DD)	GEO_LAT	Graus decimais	Valores apresentados na base de dados do Sistema de Referência Geocêntrico para as Américas do IBGE.	-20.2764
Longitude: Graus Decimais (DD)	GEO_LON	Graus decimais	Valores apresentados na base de dados do Sistema de Referência Geocêntrico para as Américas do IBGE.	-40.3045
Natureza do equipamento público	EQ_PUB	Principal	1	-
		Anexo	1	-
		Compartilhado	3	-
Condição de uso do equipamento público	COND_USO	Próprio	1	-
		Cedido	2	-
		Comodato	3	-
		Alugado	4	-
Restição de uso do equipamento público	REST_USO	Sem restrições	1	-
		Reforma total	2	-
		Reforma parcial	3	-
		Desativdo	4	-

Fonte: Elaborado pelo Grupo Técnico Conjunto STN/IRB.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 256 06/11/2026 06:55:36

RELACIONAMENTOS VPDs X ELEMENTOS DE CUSTOS

1 Contextualização e Propósito

Este Anexo estabelece a tabela de correspondência e relacionamento entre as contas contábeis de Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), estabelecidas pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP/MCASP), e os Elementos de Custos utilizados no Sistema de Informação de Custos (SIC), em conformidade com o tópico 4.8.

O objetivo é assegurar que o reconhecimento patrimonial pelo regime de competência sirva de âncora para a atribuição dos custos, traduzindo a informação contábil em classificações gerenciais úteis para a tomada de decisão.

Cumpre esclarecer que o Guia não altera os procedimentos de registro contábil já adotados pelo ente. Não é objetivo deste Anexo modificar o grau de escrituração das VPDs no SIAFIC: ela permanece exatamente como o ente já a realiza, de forma centralizada ou descentralizada, conforme sua decisão e autonomia, desde que observadas as regras do PCASP e do MCASP.

O que este Anexo disciplina é o registro da informação de custo, o qual, por sua vez, deve guardar correspondência com as variações patrimoniais diminutivas. Ainda que a informação de custo possa ser obtida diretamente dos sistemas estruturantes (folha de pagamento, almoxarifado, patrimônio e contratos), reorganizando esses dados sob uma perspectiva mais analítica e gerencial, a NBC TSP 34 recomenda a integração das bases de dados e, quando os dados forem oriundos de

base não contábil, a sua conciliação (item 59), como forma de assegurar conformidade e conferir confiabilidade à informação de custos. Nessa hipótese, a utilização de base de dados não contábil e os respectivos critérios de conciliação devem ser objeto de nota explicativa (item 73, alínea "a").

Essa conciliação pode variar conforme o grau de descentralização do registro contábil. A informação de custo pode ser construída de duas formas:

- (i) A partir dos sistemas estruturantes. O dado analítico nasce no sistema estruturante, alimenta a informação de custo e é posteriormente escriturado como VPD, em nível mais agregado ou analítico, conforme a preferência do ente. Quando essa escrituração permite o batimento entre os dois sistemas, tem-se a situação ideal, por assegurar rastreabilidade e conciliação contábil. Ou seja, a escrituração da VPD não precisa ser necessariamente analítica, podendo ser agregada, desde que o total das VPDs sirva de referência para o total dos custos apurados. Subsidiariamente, admite-se que essa mesma via opere sem conciliação imediata com a escrituração das VPDs, sobretudo nos estágios iniciais de maturidade e quando o registro contábil é centralizado e abrange diversas unidades. Nessa hipótese, a conciliação com a VPD permanece como meta, tornando-se necessária à medida que o sistema de custos evolui, devendo o ente, enquanto isso, registrar em nota explicativa a razão da não conciliação contábil.
- (ii) A partir da própria VPD já contabilizada. Quando o registro contábil já é suficientemente descentralizado, atendendo a uma ou poucas unidades, pode ser operacionalmente mais simples que a informação de custo parta da própria VPD, para posterior detalhamento. Nessa hipótese, a conciliação é imediata e pode prescindir dos sistemas estruturantes, desde que a escrituração já nasça descentralizada.

Trata-se, portanto, de uma leitura adicional e complementar da mesma informação contábil, estruturada para atender, primeiramente, às necessidades do sistema de controle externo e, em seguida, à gestão de custos do próprio ente, sem qualquer interferência na contabilidade.

2 Principais Características e Diretrizes Operacionais

Regime de Competência: A atribuição dos custos é orientada pelo momento do consumo efetivo do recurso (fato gerador contábil da VPD), independentemente do fluxo orçamentário ou financeiro de liquidação e pagamento.

Padronização das Bases de Rateio: para cada relacionamento listado, este Anexo indica como se dá a atribuição de cada elemento aos objetos de custos e, no caso de alocação indireta, apresenta os critérios técnicos padronizados, as bases de rateio recomendadas. Essa padronização assegura que a transição para os métodos de Absorção Parcial (Estágio 2) e Absorção Integral (Estágio 4) ocorra sob critérios uniformes e comparáveis entre as unidades e entre os entes.

Filtro Qualitativo: nem todas as VPDs do PCASP representam custos, pois há reduções patrimoniais que não contribuem para a prestação de serviços públicos. Por isso, este Anexo atua como um filtro homologado, selecionando apenas as variações patrimoniais que efetivamente caracterizam sacrifício de recursos empregados na prestação de serviços públicos.

3 Dinâmica de Atualização Contínua e Alinhamento ao MCASP

Este Anexo está intrinsecamente vinculado às atualizações promovidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e nas edições anuais do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), uma vez que o PCASP serviu de fonte para as classificações do modelo de gerenciamento de custos adotado neste Guia. Dessa forma, alterações promovidas no PCASP repercutirão diretamente nas classificações aqui estabelecidas, exigindo a correspondente revisão deste relacionamento.

Para assegurar a integridade do sistema, este relacionamento passará por **atualização contínua e sistemática**. Cabe ao **Comitê Técnico de Custos no Setor Público (CTCSP-IRB)**, com o apoio técnico do **Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público** revisar este Anexo periodicamente para:

- Incorporar novas contas de VPD criadas no PCASP.

- Refinar as formas de atribuição e os respectivos critérios (rastreamento ou bases de rateio razoáveis e consistentes) de custos, com base no avanço tecnológico dos sistemas estruturantes dos entes.
- Alinhar as classificações de custos às melhores práticas internacionais de contabilidade de custos, quando houver.

A versão oficial, consolidada e homologada para uso dos sistemas de tecnologia (SIC e SIAFIC) estará sempre disponível para download em formato estruturado no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

4 Estrutura da Tabela do Anexo

A tabela de relacionamento entre VPDs e Elementos de Custos está organizada em uma estrutura hierárquica de onze colunas informacionais, que traduzem progressivamente as contas contábeis patrimoniais em classificações gerenciais úteis para gestão de custos. O modelo estrutural completo, apresentado na figura a seguir e disponível em sua íntegra no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br), permite compreender como cada VPD registrada no SIAFIC é filtrada, classificada e direcionada até se transformar em um Elemento de Custo apropriável aos objetos de custos da modelagem orgânica. Nas alíneas seguintes, cada uma dessas colunas será detalhada, explicando seus critérios de definição, seus objetivos gerenciais e os fundamentos técnicos que orientam a classificação de cada conta contábil do PCASP até o nível operacional do Sistema de Informação de Custos (SIC).

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 261 06/11/2026 06:55:36

Figura AN2 – 1: Relacionamentos VPDs x Elementos

Natureza	Detalhamento da Natureza de Custos	Detalhamento dos Custos de Pessoal Ativo Civil, de Pessoal Ativo Militar e de Funcionamento	Elemento de Custos atribuido na modelagem orgânica
1. CUSTOS	01. PESSOAL ATIVO CIVIL	1. REMUNERAÇÃO	☑
		2. BENEFÍCIOS	☑
		3. ENCARGOS PATRONAIS	☑
		4. CONTRIBUIÇÕES	☑
		5. TERCEIRIZAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO DE MÃO DE OBRA	☑
		6. PESSOAL REQUISITADO	☑
		7. INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES TRABALHISTAS	☑
		8. OUTROS CUSTOS DE PESSOAL ATIVO E ENCARGOS	☑
	02. PESSOAL ATIVO MILITAR	1. REMUNERAÇÃO	☑
		2. BENEFÍCIOS	☑
	03. FUNCIONAMENTO	1. MATERIAL DE CONSUMO E DISTRIBUIÇÃO	☑
		2. DIÁRIAS	☑
		3. SERVIÇOS CONTRATADOS DE PESSOA FÍSICA	☑
		4. SERVIÇOS CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA	☑
		5. DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO	☑
		6. JUROS E ENCARGOS DE MORA DE AQUISIÇÕES	☑
	04. ASSISTÊNCIA SOCIAL		
	05. FINANCEIROS		
	06. INCENTIVOS E SUBVENÇÕES ECONÔMICAS		
	07. PREVIDÊNCIA DO SERVIDOR CIVIL		
	08. PREVIDÊNCIA DO TRABALHADOR		
	09. PROTEÇÃO SOCIAL DOS MILITARES		
	10. PROVISÕES		
	11. TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES		
	12. DEMAIS CUSTOS		
2. PERDAS			
3. REPARTIÇÃO DE RECEITA	-		
4. OUTRAS REDUÇÕES PATRIMONIAIS			
5. AJUSTES			

Anexo 2 completo e atualizado disponível em: cte-custos.irbcontas.org.br.

1ª e 2ª colunas da tabela do anexo (código e nome da conta): Definição do nível de referência das VPDs (até o 5º nível)

Conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), as contas contábeis são identificadas por códigos com 7 níveis de desdobramento (9 dígitos), e os entes da Federação somente podem detalhar a conta contábil nos níveis posteriores ao apresentado na relação de contas do PCASP, sendo vedada a alteração dos níveis já definidos.

Para viabilizar um padrão nacional comparável, este Guia adotou como nível de referência o 5º nível do PCASP (subtítulo/consolidação), padronizado no PCASP Federação. Essa escolha assegura comparabilidade entre os entes, uma vez que os níveis posteriores (6º e 7º) podem ser detalhados de forma distinta, conforme as necessidades de escrituração de cada ente.

Dessa forma, o relacionamento é estabelecido até o 5º nível e abrange todas as contas derivadas (6º e 7º níveis) existentes nos planos de contas dos entes. Independentemente do código específico criado pelo ente abaixo do 5º nível, o vínculo com a classificação nacional será herdado da respectiva conta "pai" (5º nível) utilizada como referência.

Cabe registrar, contudo, que, embora o 5º nível tenha sido adotado como padrão geral, **houve exceções, nas quais foi necessário descer a um nível mais analítico**. Tais exceções, e as razões que as justificam, serão detalhadas nos tópicos seguintes.

Racional: evita-se utilizar o "nível de escrituração" como padrão (que varia entre os entes) e ancora-se o Guia no nível padronizado do PCASP, preservando a comparabilidade nacional.

3ª coluna da tabela do anexo: Definição da "Natureza" (macroclassificação)

A macroclassificação "Natureza" tem como objetivo identificar quais VPDs correspondem ou não a custos. Dessa forma, todas as VPDs são enquadradas em uma única Natureza, servindo como camada inicial de leitura e organização.

As Naturezas são:

AJUSTES: compreende valores excluídos da apuração das demais Naturezas por razões vinculadas às regras de consolidação, em especial os registros de operações intraorçamentárias (contas cujo 5º dígito é 2), os quais representam efeitos do processo de consolidação que não

devem compor o padrão nacional de custos, evitando duplicidade ou dupla contagem no resultado agregado.

CUSTOS: correspondem aos recursos que são consumidos ou utilizados na produção de bens e serviços prestados direta ou indiretamente pelo ente no atendimento às demandas da sociedade.

PERDAS: correspondem ao consumo ou à utilização de recursos de forma anormal e imprevisível, que não contribui para a geração de bens e serviços. Decorrem de eventos de natureza patrimonial vinculados à expectativa de não realização ou à efetiva baixa de ativos. Compreendem os ajustes de perdas reconhecidos sobre créditos e estoques, as perdas apuradas em operações de alienação de ativos (quando o valor alienado é inferior ao valor contábil) e as perdas involuntárias decorrentes de sinistros, desfazimento físico ou outros eventos não controláveis pelo ente.

REPARTIÇÃO DE RECEITA: refere-se à transferência, a outras esferas de governo, de receitas tributárias, de contribuições e de outras receitas vinculadas, conforme previsto na Constituição Federal ou em leis específicas. Essas transferências não constituem custo do ente, mas o cumprimento de obrigação legal de repassar recursos que pertencem aos demais entes federativos.

OUTRAS REDUÇÕES PATRIMONIAIS: referem-se às variações patrimoniais diminutivas que não podem ser enquadradas com clareza nas demais Naturezas (Custos, Perdas ou Repartição de Receitas), seja porque não possuem associação direta com bens e serviços prestados, seja porque o nível disponível não permite identificar sua contribuição para a produção desses bens e serviços. São exemplos:

- reduções patrimoniais de natureza financeira (descontos financeiros concedidos, juros e encargos de empréstimos e financiamentos concedidos, remuneração negativa de aplicações);
- desvalorização de ativos (reavaliações e reduções a valor recuperável de investimentos, imobilizado e intangíveis);
- provisões de natureza contingencial, ou seja, aquelas constituídas para fazer face a riscos e litígios cujo desfecho é incerto, e não ao consumo corrente de recursos na prestação de serviços. Compreendem as provisões para riscos fiscais (perdas prováveis em contencioso tributário), para riscos cíveis (condenações e indenizações em ações judiciais) e para riscos decorrentes

de contratos de PPP (garantias e contingências assumidas em Parcerias Público-Privadas). Diferenciam-se das provisões classificadas como Custos justamente por refletirem risco de perda patrimonial, e não a execução ordinária das políticas públicas;
- incorporação de passivos e desincorporação de ativos;
- multas administrativas, indenizações, restituições e ressarcimentos.

Dessa forma, o somatório das quatro Naturezas substantivas (Custos, Perdas, Repartição de Receitas e Outras Reduções Patrimoniais), acrescido do componente "Ajustes", deve corresponder ao total de VPDs evidenciado pelo ente na Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), conforme a seguinte equação de conformidade:

Custos + Perdas + Repartição de Receitas + Outras Reduções Patrimoniais + Ajustes = Total de VPD na DVP.

4ª coluna da tabela do anexo: Definição do "Detalhamento da Natureza de Custos"

Além da classificação por Natureza, foi necessário desdobrar a Natureza Custos em subcategorias, a fim de detalhar o seu conteúdo e facilitar a delimitação do escopo a ser mensurado neste primeiro momento.

Optou-se por realizar esse desdobramento apenas na Natureza Custos, e não nas demais (Ajustes, Perdas, Repartição de Receitas e Outras Reduções Patrimoniais). A razão é a busca por menor complexidade do modelo, pois detalhar as demais Naturezas não traria utilidade prática e apenas ampliaria desnecessariamente a estrutura do Anexo. Por essa razão, as demais Naturezas permanecem no nível macro e são sinalizadas com o símbolo "✕" na coluna de detalhamento, indicando que não são desdobradas nem objeto de mensuração nas unidades, sendo publicadas de forma agregada no nível do ente.

O desdobramento da Natureza Custos levou em consideração a sua própria definição, resultando nas seguintes subcategorias:

ASSISTÊNCIA SOCIAL: custos com a prestação de benefícios assistenciais de natureza não contributiva, no âmbito da Política Nacional de Assistência Social, abrangendo o Benefício de Prestação Continuada ao idoso e à pessoa com deficiência (BPC/LOAS), as políticas públicas de

transferência de renda, os benefícios eventuais (auxílio por natalidade, por morte, por vulnerabilidade temporária e por calamidade pública) e demais ações voltadas à proteção social básica e especial. Distingue-se da previdência por não exigir contribuição prévia do beneficiário.

FINANCEIROS: custos com o financiamento das atividades do ente, abrangendo os juros e encargos de empréstimos e financiamentos obtidos e da dívida pública contratual, bem como, quando houver, os juros e encargos da dívida pública mobiliária e as variações monetárias e cambiais dessas dívidas. Não se confundem com os juros e encargos de mora, que seguem a natureza do respectivo principal e são classificados em Funcionamento (mora de aquisições de bens e serviços) ou em Demais Custos (mora de obrigações tributárias). Distinguem-se, ainda, das reduções patrimoniais de natureza financeira classificadas em Outras Reduções Patrimoniais, que decorrem de operações de concessão (empréstimos e financiamentos concedidos), da remuneração negativa de depósitos e aplicações e do resultado negativo de equivalência patrimonial, além de operações específicas da autoridade monetária, no âmbito da União (resultado negativo do Banco Central e manutenção de carteira de títulos).

FUNCIONAMENTO: refere-se aos diversos recursos que, aliados ao pessoal ativo, são essenciais para que as unidades administrativas estejam aptas ao desenvolvimento de suas atividades. Esses custos incluem os materiais de consumo e distribuição; as diárias; os serviços contratados de pessoa física e de pessoa jurídica (a exemplo de passagens e despesas com locomoção, energia elétrica e água, locação e manutenção de bens); a depreciação, a amortização e a exaustão; e os juros e encargos de mora decorrentes de aquisições de bens e serviços, entre outros. Não abrange os tributos e encargos, o CMV/CPV/CSP nem as participações, bonificações e distribuições, classificados em Demais Custos.

INCENTIVOS E SUBVENÇÕES ECONÔMICAS: custos com transferências econômicas concedidas a pessoas físicas ou jurídicas com a finalidade de estimular setores produtivos, equalizar preços, subvencionar tarifas ou compensar perdas operacionais, em apoio à execução de políticas públicas. Compreende, entre outros, as subvenções econômicas, as bolsas de estudo no país e no exterior, os auxílios ao desenvolvimento de estudos e pesquisas e os incentivos e premiações à educação, à ciência, à cultura e ao esporte.

PESSOAL ATIVO CIVIL: custos com o pessoal ativo civil (remuneração, auxílios, benefícios e outros custos associados à força de trabalho), com os encargos patronais correspondentes, excetuados os do RPPS de caráter intra-OFSS, eliminados na consolidação, e com os contratos de terceirização de mão de obra que se referem à substituição de servidores e empregados públicos, nos termos do art. 18, §1º, da Lei Complementar nº 101/2000.

PESSOAL ATIVO MILITAR: custos com o pessoal ativo militar (remuneração, auxílios, benefícios e outros custos associados à força de trabalho).

PREVIDÊNCIA DO SERVIDOR CIVIL: custos com aposentadorias de servidores civis e, após seu óbito, com pensões aos seus dependentes, pelo Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), incluindo a compensação financeira que o RPPS faz a outro regime próprio ou ao RGPS.

PREVIDÊNCIA DO TRABALHADOR: custos com aposentadorias, pensões e outros benefícios previdenciários de responsabilidade do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), previstos na Lei nº 8.213/1991 (Lei de Benefícios da Previdência Social), bem como com a proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário, a exemplo do seguro-desemprego e de suas modalidades, como o Seguro-Desemprego do Pescador Artesanal (Seguro-Defeso), incluindo a compensação financeira que o RGPS faz aos regimes próprios (RPPS) ou ao Sistema de Proteção Social dos Militares (SPSM).

PROTEÇÃO SOCIAL DOS MILITARES: custos com a inatividade, reserva remunerada, reforma e pensões militares sob responsabilidade do ente. No âmbito federal, abrange o Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA) e os militares do Distrito Federal e dos ex-Territórios; no âmbito estadual, abrange os militares das polícias militares e dos corpos de bombeiros militares, conforme a organização de cada ente, nos termos da Lei nº 13.954/2019 e das legislações correlatas.

PROVISÕES: custos com o reconhecimento contábil de obrigações presentes, decorrentes de eventos passados, cuja liquidação se espera resultar em saída de recursos, mas que envolvem estimativa quanto a valor ou prazo. Classificam-se como custo apenas as provisões cujas contas contábeis (VPD) permitem a identificação do fato gerador da obrigação, decorrente diretamente da operação e da execução de políticas públicas, tais como as provisões para riscos trabalhistas (vinculadas

ao pessoal), as provisões matemáticas previdenciárias de longo prazo (vinculadas à previdência) e as provisões para obrigações decorrentes da atuação governamental (vinculadas à operação). Distinguem-se das provisões de natureza contingencial, constituídas para fazer face a riscos e litígios (riscos fiscais, cíveis e de contratos de PPP), as quais são classificadas em Outras Reduções Patrimoniais. Igualmente distinguem-se das provisões para repartição de créditos, classificadas em Repartição de Receitas.

TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES: custos com a execução descentralizada de políticas públicas, em que o ente repassa recursos para que terceiros operacionalizem ações sob sua responsabilidade institucional. Compreende transferências a outros entes federativos (a exemplo das voltadas à saúde e à educação), a instituições privadas, a consórcios públicos e ao exterior, bem como a execução delegada mediante convênios, contratos de gestão, termos de parceria, termos de execução descentralizada (TED) e instrumentos congêneres. Não se confundem com as transferências constitucionais e legais obrigatórias, classificadas em Repartição de Receitas.

DEMAIS CUSTOS: compreende o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), o Custo dos Produtos Vendidos (CPV) e o Custo dos Serviços Prestados (CSP), os custos tributários e os juros e encargos a título de penalidade em virtude de atrasos pelo não cumprimento dos prazos de obrigações tributárias devidas, além das participações, bonificações e distribuições. Em regra, esses custos têm pouca representatividade no ente como um todo, sendo mais característicos de empresas estatais dependentes, ainda que possam ser relevantes em determinado órgão ou entidade. Por essa razão, são publicados de forma agregada no nível do ente.

Cabe esclarecer que é comum a dúvida de que "custo" abrangeria apenas o que é finalístico. Essa percepção não é correta. Segundo a NBC TSP 34, custo é o consumo ou a utilização de recursos para a geração de bens ou serviços. Dessa forma, o que define se um recurso é ou não custo é a sua contribuição para a geração de bens e serviços públicos, e não a sua vinculação a uma atividade-fim específica. A própria norma reconhece a existência de custos finalísticos e de custos de suporte, de modo que ambos constituem custo.

Outra dúvida frequente diz respeito às subcategorias da Natureza Custos: alguns poderiam entender que apenas Pessoal Ativo Civil, Pessoal Ativo Militar e Funcionamento seriam efetivamente custos.

Essa percepção é parcialmente correta, mas decorre, na verdade, do método de custeio adotado, e não da definição de custo. É o método de custeio que define quais elementos serão atribuídos aos objetos de custos: no custeio por absorção parcial, atribui-se apenas parte dos custos; no custeio por absorção integral (pleno), atribuem-se todos. Há, inclusive, no meio acadêmico, uma variante ainda mais abrangente, o método RKW, que incorpora também o custo de financiamento, sendo, por isso, de aplicação mais complexa.

Cabe registrar, ainda, que os custos de Pessoal Ativo Civil e Militar foram destacados dos demais custos de Funcionamento em razão de sua relevância, de seu caráter obrigatório e de sua natureza de custo predominantemente fixo, o que justifica sua apresentação em separado nos relatórios gerenciais.

5ª coluna da tabela do anexo: Definição de qual "Detalhamento da Natureza de Custo" será objeto de atribuição da modelagem orgânica

Tendo em vista que a abordagem inicial do Guia se restringe à modelagem orgânica, cujo objeto de custos são as unidades organizacionais, e que o avanço para a modelagem por políticas públicas ocorrerá em etapa posterior, definiu-se que, dentre os detalhamentos da Natureza Custos, apenas três serão objeto de atribuição às unidades: Pessoal Ativo Civil, Pessoal Ativo Militar e Funcionamento. Isso porque tais detalhamentos correspondem ao consumo de recursos vinculado ao próprio funcionamento das unidades.

Os demais componentes da Natureza Custos (Assistência Social, Financeiros, Incentivos e Subvenções Econômicas, Previdência do Servidor Civil, Previdência do Trabalhador, Proteção Social dos Militares, Provisões, Transferências e Delegações, e Demais Custos), bem como as demais Naturezas, serão publicados apenas de forma agregada. Isso decorre de dois motivos: ou **esses custos se vinculam diretamente à execução de políticas públicas**, e não ao funcionamento da unidade organizacional em si; ou a sua **atribuição a uma unidade específica é excessivamente complexa**, independentemente da modelagem adotada. Em ambos os casos, tais custos não são atribuídos aos objetos de custos nesta modelagem orgânica.

Para tornar essa distinção visível na tabela, adotou-se uma sinalização na coluna de atribuição: os detalhamentos atribuíveis às unidades na modelagem orgânica recebem o símbolo "☑", enquanto

os detalhamentos não atribuíveis neste primeiro momento recebem o símbolo "⛔".

6ª e 7ª colunas da tabela do anexo: Definição do "Detalhamento dos Custos de Pessoal Ativo Civil, de Pessoal Ativo Militar e de Funcionamento" e dos "Elementos de Custos"

A 6ª e a 7ª colunas aprofundam a classificação dos custos, traduzindo-os até o nível operacional em que serão efetivamente atribuídos. A 6ª coluna (Detalhamento dos Custos de Pessoal Ativo Civil, de Pessoal Ativo Militar e de Funcionamento) desdobra essas subcategorias em agrupamentos homogêneos, e a 7ª coluna (Elementos de Custos) representa o nível mais analítico da classificação: o custo efetivamente consumido pela administração (por exemplo, remuneração a pessoal ativo civil, encargos patronais, energia elétrica, combustíveis, serviços de apoio, entre outros). A partir desse nível, as colunas seguintes tratarão do estágio de maturidade, da atribuição e, quando houver, da base de rateio de cada Elemento de Custo.

No caso da subcategoria Pessoal Ativo (Civil e Militar), o Detalhamento e o Elemento de Custo são bastante próximos, por vezes quase coincidentes. Isso ocorre porque os custos de pessoal já possuem, no próprio PCASP, uma organização homogênea e bem delimitada (remuneração, encargos, contribuições, benefícios etc.), não havendo, nesse caso, a mesma diversidade de itens observada no Funcionamento. Assim, para eles, o desdobramento adicional agregaria granularidade desnecessária neste primeiro momento, sendo a abrangência atual já suficiente. Por isso, as duas colunas tendem a se espelhar.

Para cada Elemento de Custo, o Anexo define, nas colunas seguintes, a atribuição (direta, quando identificável a uma unidade; ou indireta, quando rateada) e a respectiva base de rateio (aplicável apenas quando a atribuição é indireta), cuja lógica será objeto de explicação detalhada nos tópicos posteriores.

O nível de referência e a exceção do PCASP Estendido

Conforme mencionado no início deste Anexo, a regra geral adotada foi utilizar as contas até o 5º nível do PCASP. Contudo, para alguns agrupamentos esse nível revelou-se demasiadamente agregado para fins gerenciais, sendo necessário descer ao PCASP Estendido, que detalha as contas abaixo do 5º nível e permite identificar cada Elemento de Custo individualmente.

A exceção mais ampla ocorre nos agrupamentos Material de Consumo e Distribuição, Serviços Contratados de Pessoa Física e Serviços Contratados de Pessoa Jurídica. As contas de 5º nível 3.3.1.1.1.00.00 "Consumo de Material – Consolidação", 3.3.1.2.1.00.00 "Distribuição de Material Gratuito – Consolidação", 3.3.2.2.1.00.00 "Serviços de Terceiros – Pessoa Física – Consolidação" e 3.3.2.3.1.00.00 "Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica – Consolidação" reúnem, numa única conta, itens de naturezas muito distintas. Por isso, adotou-se para elas o PCASP Estendido, que abre cada item em um Elemento de Custo próprio (por exemplo, "Combustíveis e Lubrificantes Automotivos", "Limpeza e conservação" e "Serviços de Apoio").

A Depreciação também recorre ao PCASP Estendido, porém de forma bem mais restrita: a conta de 5º nível 3.3.3.1.1.00.00 é aberta em apenas dois Elementos de Custo, "Depreciação de Bens Móveis" (3.3.3.1.1.01.01) e "Depreciação de Bens Imóveis" (3.3.3.1.1.01.02), distinção necessária porque o bem móvel é atribuído de forma direta pela lotação patrimonial, enquanto o imóvel compartilhado é rateado pela área útil ocupada (m²).

Os demais agrupamentos do Funcionamento (Diárias, Amortização; Exaustão; e Juros e Encargos de Mora de Aquisições), por já serem suficientemente homogêneos no 5º nível do PCASP, foram mantidos nesse patamar, sem necessidade de detalhamento adicional.

Agrupamentos do Detalhamento de Pessoal Ativo

Os custos de Pessoal Ativo Civil foram desdobrados nos seguintes agrupamentos:

REMUNERAÇÃO: valores devidos pelo efetivo exercício do cargo, emprego ou função, como subsídios, vencimentos, salários e vantagens pecuniárias fixas e variáveis (gratificações, adicionais, férias, décimo terceiro etc.);

BENEFÍCIOS: benefícios devidos ao servidor em atividade, como auxílio-alimentação, auxílio-transporte, auxílio-moradia e ajuda de custo;

ENCARGOS PATRONAIS: contribuições devidas pelo órgão ou entidade na condição de empregador, como as destinadas ao RGPS e ao FGTS, bem como os encargos patronais do RPPS relativos à contribuição a regime próprio de outro ente (inter-OFSS);

CONTRIBUIÇÕES: contribuições sociais gerais e as destinadas a entidades fechadas de previdência complementar dos servidores e empregados públicos;

TERCEIRIZAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO DE MÃO DE OBRA: custos com contratos de terceirização que substituem servidores e empregados públicos, classificados como despesa de pessoal nos termos do art. 18, §1º, da Lei Complementar nº 101/2000;

PESSOAL REQUISITADO: custos com servidores cedidos por outros órgãos ou entes, cujo ônus recai sobre a unidade que os utiliza;

INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES TRABALHISTAS: valores de natureza indenizatória decorrentes da relação de trabalho (por exemplo, férias e aviso prévio indenizados); e

OUTROS CUSTOS DE PESSOAL ATIVO E ENCARGOS: demais variações patrimoniais diminutivas de pessoal não enquadradas nos agrupamentos anteriores.

Os custos de Pessoal Ativo Militar foram desdobrados em:

REMUNERAÇÃO: soldos e demais vantagens pecuniárias devidas ao militar em atividade; e

BENEFÍCIOS: benefícios devidos ao militar em atividade, como auxílio-alimentação, auxílio-transporte, auxílio-fardamento e ajuda de custo.

Em todos os casos, a atribuição é direta. Em regra, é identificada pela lotação do servidor e proporcional à carga horária registrada na folha de pagamento; nos casos de pessoal requisitado, terceirização por substituição e indenizações e restituições trabalhistas, a identificação segue a base específica indicada na tabela.

Agrupamentos do Detalhamento dos Custos de Funcionamento

O Funcionamento foi desdobrado nos seguintes agrupamentos:

MATERIAL DE CONSUMO E DISTRIBUIÇÃO: recursos consumidos com materiais utilizados na execução das atividades ordinárias do órgão ou entidade, bem como materiais distribuídos gratuitamente à sociedade no âmbito de políticas públicas. Detalhado pelo PCASP Estendido.

DIÁRIAS: recursos destinados a cobrir despesas com pousada, alimentação e locomoção urbana de servidores, empregados públicos, militares, conselheiros e colaboradores eventuais em deslocamento a serviço.

SERVIÇOS CONTRATADOS DE PESSOA FÍSICA: recursos consumidos com serviços prestados ao órgão ou entidade por pessoas físicas. Detalhado pelo PCASP Estendido.

SERVIÇOS CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA: recursos consumidos com serviços prestados ao órgão ou entidade por pessoas

jurídicas, exceto a mão de obra contratada por substituição, classificada em Pessoal Ativo Civil. Detalhado pelo PCASP Estendido.

DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO: recursos consumidos relativos ao uso e ao desgaste econômico dos bens do ativo imobilizado (depreciação), dos ativos intangíveis (amortização) e dos recursos naturais explorados (exaustão), reconhecendo o consumo do capital fixo no processo de produção de bens e serviços públicos.

JUROS E ENCARGOS DE MORA DE AQUISIÇÕES: recursos com juros e encargos suportados pelo órgão ou entidade a título de penalidade pelo atraso no cumprimento dos prazos contratuais de aquisições de bens e serviços.

A terceirização por substituição de mão de obra (3.3.2.4), embora registrada no grupo de Serviços do PCASP, integra o Pessoal Ativo Civil, nos termos do art. 18, §1º, da Lei Complementar nº 101/2000, independentemente de o contratado ser pessoa física ou jurídica. Por essa razão, não compõe os agrupamentos de Serviços Contratados.

Cada agrupamento é desdobrado em Elementos de Custos específicos, para os quais são definidas a atribuição e, quando houver, a base de rateio correspondente, conforme detalhado na tabela completa.

Atenção:

O Elemento de Custo "Serviços de Água e Esgoto, Telefonia e Internet, Energia Elétrica, Gás e Outros" é apresentado de forma agregada por fidelidade à conta contábil do PCASP Estendido, que reúne esses serviços de utilidade pública em um único nível. Trata-se de opção que preserva a correspondência direta entre o Elemento de Custo e a escrituração. Caso o órgão ou entidade deseje apurar esses custos de forma segregada (por exemplo, separando água, energia e telefonia), não há impedimento, desde que o somatório das partes seja igual ao valor do elemento agregado, assegurando a conciliação com a conta contábil. Registre-se, ainda, que o aprofundamento dessa temática pode subsidiar as instâncias responsáveis pela manutenção do PCASP no aperfeiçoamento da representação dessa conta, com vistas a uma classificação mais analítica desses serviços.

Codificação dos Elementos de Custos:

Para facilitar a identificação e o processamento eletrônico, cada Elemento de Custo recebe um código padronizado de seis dígitos, no formato N.DD.A.EE, em que N indica a Natureza (3ª coluna), DD o Detalhamento da Natureza de Custos (4ª coluna), A o Agrupamento (6ª coluna) e EE o Elemento de Custo (7ª coluna). Por exemplo, o código

1.03.3.08 corresponde a Custos, Funcionamento, Serviços Contratados de Pessoa Física, Limpeza e Conservação. A numeração de cada nível consta da própria tabela do Anexo, e o catálogo completo, com a respectiva origem no PCASP, está disponível no portal do GCSP. O órgão ou entidade pode mensurar seus custos por codificação interna própria, inclusive mais detalhada que a deste Anexo, ou pela própria conta contábil, opção recomendável quando se pretende integrar o sistema de custos à contabilidade, desde que o plano de contas do ente alcance o nível de detalhamento dos Elementos de Custo. Para fins de publicação, deve manter tabela de correspondência (de-para) entre os códigos internos ou contábeis e os códigos aqui definidos, assegurando a comparabilidade nacional. A inclusão, alteração ou exclusão de códigos compete ao Comitê Técnico de Custos do Setor Público, com o apoio do Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos do Setor Público, nas atualizações do Anexo.

8ª coluna da tabela do anexo: Definição do Estágio de Maturidade de cada Elemento de Custo

Esta coluna indica a partir de qual estágio de maturidade cada Elemento de Custo passa a ser efetivamente apropriado aos objetos de custos, conectando este Anexo ao modelo de evolução gradual estabelecido no **Capítulo 5 do Guia**. A lógica é a do gradualismo: a atribuição não ocorre de uma só vez, mas avança à medida que o sistema de custos amadurece e que os sistemas estruturantes (folha de pagamento, almoxarifado, patrimônio, contratos) se tornam mais integrados e confiáveis. Assim, os elementos de maior materialidade e menor complexidade de obtenção entram primeiro, e os demais são incorporados nos estágios seguintes.

Diferentemente de uma referência apenas indicativa, a tabela deste Anexo já atribui a cada Elemento de Custo o seu estágio de maturidade, de modo que o ente possa planejar a implantação de forma objetiva. A distribuição adotada é a seguinte:

Estágio 1 (Inicial): os custos de Pessoal Ativo Civil e Militar (remuneração, benefícios, encargos patronais, contribuições e demais custos de pessoal), bem como a mão de obra terceirizada por substituição, por representarem, na maioria dos órgãos ou entidades, a parcela mais significativa dos custos e por contarem com sistema-fonte (folha de pagamento) geralmente mais estruturado.

Estágio 2 (Estruturado): os elementos de Material de Consumo e Distribuição e os de Depreciação, Amortização e Exaustão, cuja atribuição depende da integração com os sistemas de almoxarifado e de controle patrimonial.

Estágio 3 (Gerenciado): os serviços de utilidade pública (água e esgoto, energia elétrica, telefonia e internet, gás e congêneres); os serviços continuados de apoio e de tecnologia (limpeza e conservação, vigilância ostensiva, apoio administrativo, locação de mão de obra e serviços de tecnologia da informação) e os custos de deslocamento a serviço (diárias, passagens, hospedagens e demais despesas com locomoção), por apresentarem materialidade de natureza qualitativa, dada sua relevância para a apuração e o controle dos custos.

Estágio 4 (Estratégico): os demais Serviços Contratados de Pessoa Física e de Pessoa Jurídica e os Juros e Encargos de Mora de Aquisições, sob o método de custeio por absorção integral (pleno), alcançando-se a totalidade dos Elementos de Custo selecionados como atribuíveis na modelagem orgânica.

Cabe registrar que a atribuição dos estágios tem caráter orientador e, como todo o Anexo, natureza dinâmica, podendo ser revista nas atualizações futuras à luz da experiência de implantação dos órgãos ou entidades. O estágio indicado representa o momento a partir do qual o elemento deve ser atribuído, não impedindo que órgãos ou entidades que ainda não atingiram estágios posteriores de maturidade o façam antecipadamente.

9ª coluna da tabela do anexo: Explicação de como ocorrerá a atribuição de Custo pela Modelagem Orgânica

A atribuição indica como cada Elemento de Custo chega até o objeto de custo (a unidade organizacional). Ela pode assumir duas formas:

• **Apropriação (atribuição direta)**: quando o custo é identificável de forma inequívoca a uma única unidade ou quando, mesmo servindo a mais de uma unidade, é possível associar com precisão a parcela que cabe a cada uma. Nesse caso, o valor é atribuído integralmente à respectiva unidade, sem rateio.

• **Alocação (atribuição indireta)**: quando o custo serve simultaneamente a mais de uma unidade e não é possível identificar quanto cabe a cada uma. Nesse caso, o custo é alocado por meio de um direcionador de custo (rastreamento), quando o órgão ou entidade dispuser

de indicador de causa e efeito, ou, de forma remanescente, por meio de uma base de rateio razoável (tratada na 10ª coluna).

A NBC TSP 34 (Custos no Setor Público) estabelece, no item 54, uma ordem hierárquica de prioridade para a atribuição dos custos, sempre que possível e economicamente viável: (a) apropriação dos custos diretos; (b) alocação dos custos indiretos mediante direcionadores de custos (rastreamento); e (c) alocação dos custos indiretos remanescentes em bases de rateio razoáveis e consistentes.

A atribuição direta (alínea a) é, portanto, sempre prioritária, cabendo ao órgão ou entidade envidar esforços para identificar o consumo por unidade e aprimorar seus controles internos. Apenas quando a apropriação direta não for possível recorre-se à alocação indireta, observando-se, nessa ordem, primeiro os direcionadores de custos (alínea b) e, apenas de forma remanescente, as bases de rateio (alínea c).

Cabe esclarecer, quanto à terminologia, que a própria NBC TSP 34 distingue os dois instrumentos: ao definir os termos, a norma conceitua o direcionador de custo como "o indicador que permite estabelecer a relação de causa e efeito para alocação dos custos indiretos" e, ao tratar do custo indireto, prevê que sua alocação ocorra "por meio de direcionadores de custos ou, em última instância, de bases de rateio razoáveis e consistentes". Essa mesma hierarquia é retomada no item 54, que ordena a apropriação direta (alínea a), a alocação por direcionadores mediante rastreamento (alínea b) e, por fim, a alocação por bases de rateio razoáveis e consistentes (alínea c).

Diante dessa distinção, o órgão ou entidade que dispuser de controles capazes de estabelecer relação de causa e efeito entre o recurso consumido e a unidade beneficiada poderá adotar direcionadores próprios de custos (alínea b), mais aderentes à sua realidade. Nessa hipótese, deverá, **nas notas explicativas dos relatórios de custos, identificar o direcionador utilizado para cada Elemento de Custo e justificar a adequação da relação de causa e efeito entre o direcionador e o recurso consumido**.

Na **ausência de direcionadores próprios** que atendam a essa exigência, aplica-se, de forma remanescente, a alocação por bases de rateio razoáveis e consistentes (alínea c). **São essas bases de rateio, padronizadas nacionalmente, que constam da 10ª coluna da tabela deste Anexo**, assegurando um critério mínimo, uniforme e comparável enquanto os sistemas estruturantes não permitirem o rastreamento. À medida que esses sistemas evoluírem, o órgão ou entidade poderá

migrar progressivamente das bases de rateio (alínea c) para os direcionadores de rastreamento (alínea b).

Um ponto essencial é que a **atribuição não é uma característica fixa do elemento, mas do contexto do seu consumo**. Um mesmo Elemento de Custo pode ser direto em uma situação e indireto em outra. Por exemplo, o custo de energia elétrica é direto quando a unidade possui medidor próprio (consumo identificável) e indireto quando um único medidor serve a um prédio ocupado por várias unidades (consumo compartilhado, que precisa ser rateado).

Para orientar essa definição de forma padronizada, o Guia adota três critérios:

Critério 1 – A natureza do custo (material ou serviço). Os materiais de consumo, na maioria das vezes, transitam pelo controle de estoque (almoxarifado) para consumo posterior. Como a requisição registra a unidade consumidora e a quantidade retirada, o consumo é rastreável e o custo, em regra, é direto, identificado a partir do custo unitário do material, ainda que possam existir exceções em razão da complexidade de determinados itens. Já os serviços, por não passarem por controle de estoque, nem sempre permitem essa identificação, podendo exigir atribuição indireta. Por isso, a maior parte dos materiais aparece na tabela do anexo como direta (ex.: Material de Expediente, Ferramentas e Material Elétrico e Eletrônico), enquanto os serviços apresentam maior incidência de atribuição indireta.

Critério 2 – A existência de medição do consumo por unidade. Sempre que houver medição objetiva do consumo por unidade (horas técnicas, horas de voo, horas de uso ou quilometragem), o custo passa a ser rastreável e, portanto, direto. A atribuição indireta só se justifica quando não há medição por unidade nem identificação do consumo em uma única unidade. Um exemplo é o Material para Manutenção de Veículos: se o veículo é de uso exclusivo de uma unidade, ou se há medição da quilometragem rodada por unidade, o custo é direto; apenas quando o veículo é compartilhado e não há essa medição é que se recorre ao rateio por meio de base de rateio.

Critério 3 – A natureza do bem (móvel ou imóvel). Os bens móveis permanentes (integrantes do ativo imobilizado) possuem lotação patrimonial definida, pois o registro patrimonial (tombamento) vincula cada bem à unidade onde está alocado. Por isso, os custos a eles associados tendem a ser diretos, atribuídos à unidade de lotação do bem, como ocorre na Depreciação de Bens Móveis. Esse mesmo

raciocínio alcança certos materiais de consumo que, embora não sejam tombados, vinculam-se a um bem que o é: o Material para Manutenção de Bens, por exemplo, é atribuído de forma direta pela lotação do bem mantido. Já os imóveis, bem como os serviços prediais a eles inerentes (utilidades como água, energia e limpeza), podem ser ocupados ou utilizados por várias unidades ao mesmo tempo. Quando o imóvel é compartilhado por múltiplas unidades, o custo é indireto e rateado pela área útil ocupada por cada unidade (m²) ou pelo número de pessoas por unidade, conforme a base de rateio definida para o respectivo Elemento de Custo (ex.: Depreciação de Bens Imóveis e Condomínios, rateados por m² quando compartilhados; Serviços de Água, Energia e Limpeza, rateados por número de pessoas quando não há medição por unidade). Quando o imóvel é ocupado por uma única unidade, sem compartilhamento, o custo já é atribuído de forma direta, sem necessidade de rateio.

Em síntese, para cada Elemento de Custo, a tabela do anexo descreve, na coluna Formas de Atribuição, em que situações ele é direto e em que situações é indireto, permitindo que o órgão ou entidade aplique o critério conforme a realidade de cada unidade.

Cabe registrar que, em tese, qualquer Elemento de Custo pode ser tratado como direto, a depender da situação concreta e do grau de controle interno exercido pelo órgão ou entidade. O que viabiliza a atribuição direta é a existência de indicadores capazes de vincular o consumo a uma unidade específica, tais como: o consumo exclusivo por uma única unidade; as horas efetivamente dedicadas a cada unidade, seja pela carga horária do pessoal ativo lotado na unidade, seja pelas horas de serviço contratado cujo tempo despendido em cada unidade seja controlado ou identificado; a quilometragem percorrida por unidade, aplicável a veículos e aos custos deles derivados, como combustíveis; ou, no caso de material em estoque compartilhado, o custo obtido diretamente pela multiplicação da quantidade destinada a cada unidade pelo respectivo custo unitário. Quanto maior o controle interno e a disponibilidade desses indicadores, maior o número de elementos que poderão ser apropriados diretamente, reduzindo a necessidade de alocação indireta.

Em alguns casos, o Guia não admite a atribuição indireta, cabendo à unidade aprimorar seus controles internos para obter a informação necessária à identificação direta. Em outros, admitiu-se a atribuição indireta justamente quando a ausência desses controles ou a própria

natureza do material ou serviço dificulta a identificação direta. Por fim, reitera-se que este Anexo, bem como sua tabela, tem natureza dinâmica, podendo ser ajustado à medida que, com sua entrada em vigor, forem identificadas dificuldades operacionais em sua aplicação.

10ª coluna da tabela do anexo: Explicação de como ocorrerá a alocação dos custos indiretos por meio da Base de Rateio do Custo pela Modelagem Orgânica

Quando um custo é indireto, é preciso reparti-lo entre as unidades beneficiadas de forma justa e comparável. O instrumento que operacionaliza essa repartição é a base de rateio: um critério razoável, consistente e mensurável que busca refletir, o mais fielmente possível, a proporção em que cada unidade se beneficiou do recurso, reduzindo a subjetividade na alocação. Cabe esclarecer que a expressão "o mais fielmente possível" reconhece um limite prático: nem sempre é viável adotar o critério teoricamente mais preciso. Por isso, a viabilidade de obtenção da informação prevalece sobre a busca pela fidelidade absoluta, desde que preservada a razoabilidade do rateio.

Na construção do anexo, adotou-se uma diretriz central: utilizar o menor número possível de bases de rateio, evitando a proliferação de critérios que tornaria o modelo complexo, custoso e difícil de comparar entre as unidades e entre os entes. Buscou-se, sempre que possível, reaproveitar uma mesma base de rateio para elementos de natureza semelhante. Em alguns casos, privilegiou-se a simplicidade (uma base de rateio mais fácil de obter); em outros, aceitou-se um critério um pouco mais específico para não perder aderência ao consumo real, conforme a disponibilidade de informação em cada órgão ou entidade.

Vale lembrar que, **em modelos próprios de gerenciamento de custos, os entes e as organizações podem adotar direcionadores de custos mais aderentes à sua realidade (alínea b do item 54)**, aprimorando a alocação dos custos indiretos e reduzindo a subjetividade da atribuição. Nesse caso, deverão justificar, em notas explicativas, o direcionador utilizado e a respectiva relação de causa e efeito. As bases de rateio apresentadas nesta coluna constituem o critério remanescente (alínea c), de aplicação padronizada quando não houver direcionadores próprios.

As bases de rateio foram organizadas em grandes grupos:

Grande grupo de base de rateio	Aplica-se a	Razão da escolha
Número de pessoas por unidade	Recursos de ambiente e apoio (limpeza, energia, água, vigilância, apoio, alimentação, uniformes, materiais de uso coletivo)	A demanda por esses recursos cresce com a quantidade de pessoas presentes na unidade; é um dado disponível e comparável.
Área útil ocupada (m^2)	Custos ligados a imóveis compartilhados (manutenção predial, condomínios, locações e depreciação de imóveis)	A ocupação física do espaço é a medida mais aderente ao consumo de recursos vinculados ao imóvel.
Número de unidades atendidas	Serviços técnico-intelectuais (consultoria, perícias, auditoria, serviços técnicos, TI)	Nem sempre é possível medir quantos produtos foram feitos por unidade; contar as unidades atendidas é viável e objetivo.
Número de eventos realizados	Festividades, exposições, congressos e conferências	O custo decorre da realização do evento, não do tamanho da unidade.
Número de atendimentos / beneficiários / famílias / alunos	Saúde, assistência social, reabilitação, apoio ao ensino, creche	Vincula o custo diretamente ao público efetivamente atendido pela política pública.
Bases de rateio específicas	Casos particulares (ex.: alimentos para animais, seguros, armazenagem)	Situações em que um critério próprio reflete muito melhor o consumo do que uma base de rateio genérica.

A base de rateio mais utilizada é o "**número de pessoas por unidade**". A tabela já indica, para cada Elemento de Custo, qual das duas formulações se aplica. Ambas partem do mesmo esqueleto e diferem apenas na forma de considerar quem se beneficia:

- **Formulação de soma (operador "+")**: aplica-se quando o recurso beneficia, de forma indistinta, todos os que estão na unidade. É o caso das utilidades e do apoio ao ambiente (limpeza, energia, água e vigilância): quem ocupa o espaço se beneficia, seja público, seja servidor. Por isso a contagem soma os dois grupos: alunos + servidores (unidades de ensino); pacientes + servidores (unidades de saúde); detentos + servidores (unidades prisionais); servidores (demais unidades).
- **Formulação flexível (operador "e/ou")**: aplica-se quando o recurso se destina a um grupo específico, e não a todos que ocupam a unidade. Conta-se, então, apenas quem efetivamente

> se beneficia, que pode ser o público, os servidores, ou ambos, conforme a situação concreta. É o caso da alimentação, dos uniformes e dos combustíveis de veículos. Por isso a fórmula considera "o público efetivamente beneficiado e, quando for o caso, os servidores": alunos e/ou servidores (unidades de ensino); pacientes e/ou servidores (unidades de saúde); detentos e/ou servidores (unidades prisionais); servidores (demais unidades).

Cabe observar que outras pessoas também poderiam, em tese, ser consideradas na repartição de determinados custos por meio da base de rateio "**número de pessoas por unidade**", conforme a natureza do elemento, a exemplo da população atendida ou de prestadores de serviços que circulam nas unidades e consomem parte dos recursos. Optou-se, contudo, por adotar o critério mais fácil de obter (número de servidores, de alunos, de pacientes, de detentos), por ser de mensuração e identificação mais viável, preservando a simplicidade e a comparabilidade do modelo.

A vantagem de padronizar as bases de rateio é dupla: reduz a subjetividade na hora de ratear (o órgão ou entidade não precisa inventar um critério a cada caso) e assegura a comparabilidade das informações de custos entre unidades de um mesmo ente e entre entes distintos, requisito essencial para o controle externo. **Reforça-se, por fim, que a base de rateio só é aplicada à parcela indireta**: quando o custo puder ser identificado ou medido por unidade, a atribuição será direta e a base de rateio não será utilizada (indicado pelo símbolo "🎯" na coluna).

11ª coluna da tabela do anexo: Observações e Comentários

Esta coluna destina-se ao registro de orientações complementares e esclarecimentos práticos sobre a atribuição ou a base de rateio de determinados Elementos de Custo. Diferentemente do corpo do Guia, que possui caráter mais estável, o Anexo tem natureza dinâmica, o que permite que esta coluna acolha, de forma ágil, notas explicativas, ressalvas conceituais e respostas a dúvidas recorrentes identificadas na aplicação prática pelos órgãos ou entidades. Seu preenchimento é seletivo, restringindo-se aos Elementos de Custo que demandem esclarecimento adicional; nos demais, onde não há necessidade, a coluna permanece em branco.

Síntese por meio de um Passo a Passo

Passo 1 – A VPD é custo? Verifique a Natureza da VPD (coluna 3). Somente as VPDs classificadas como Custos podem ser atribuídas; as demais Naturezas (Ajustes, Perdas, Repartição de Receitas e Outras Reduções Patrimoniais) não são objeto de atribuição na modelagem orgânica.

Passo 2 – O custo é atribuível às unidades organizacionais (modelagem orgânica)? Dentro da Natureza Custos, verifique o Detalhamento (coluna 4). Apenas Pessoal Ativo Civil, Pessoal Ativo Militar e Funcionamento são atribuídos aos objetos de custos. Os demais detalhamentos são publicados de forma agregada.

Passo 3 – Pessoal Ativo (Civil ou Militar): A atribuição é sempre direta, em regra pela lotação do servidor e proporcional à carga horária da folha de pagamento. Excetuam-se três casos com base própria: pessoal requisitado (unidade cessionária do cedido), terceirização por substituição (posto de trabalho contratado e sua unidade beneficiária) e indenizações e restituições trabalhistas (beneficiário, servidor civil ou empregado público, e sua unidade de lotação à época do fato gerador ou, quando indisponível, no momento do registro).

Passo 4 – Funcionamento: Alguns detalhamentos do Funcionamento são, em regra, diretos, por terem destino ou vínculo identificável:

- Depreciação, Amortização e Exaustão: em regra diretos (bem móvel pela lotação patrimonial; exaustão pela unidade que explora a área); quando compartilhados, tornam-se indiretos, aplicando-se direcionador próprio, se houver, ou, na sua ausência, a base de rateio prevista (área útil em m² para imóveis; número de usuários para intangíveis).
- Diárias: diretas, atribuídas à unidade do beneficiário ou à unidade que promoveu o convite, no caso de convidado.
- Juros e Encargos de Mora de Aquisições: diretos, atribuídos à unidade gestora do contrato ou demandante da aquisição.

Passo 5 – Funcionamento: Material e Serviços Contratados (avaliar caso a caso).

- Material: em regra direto, pois a requisição no almoxarifado identifica a unidade consumidora. Quando o consumo não for identificável por unidade, aplica-se a atribuição indireta,

adotando-se direcionador próprio, se houver, ou, na sua ausência, a base de rateio prevista para o elemento. Serviços: avalie se o serviço atende a uma única unidade (direto) ou a múltiplas unidades sem identificação individual (indireto). Havendo medição do consumo por unidade (horas, quilometragem etc.), a atribuição é direta; não havendo, aplica-se direcionador próprio, se houver, ou, na sua ausência, a base de rateio prevista.

- Serviços Contratados de Pessoa Física e de Pessoa Jurídica: diferentemente do material, o serviço não transita por controle de estoque, o que nem sempre permite identificar a unidade consumidora; por isso apresenta maior incidência de atribuição indireta. Avalie o contexto de consumo em três etapas, na ordem de prioridade do item 54 da NBC TSP 34:
  (a) Direto, quando o serviço atende a uma única unidade ou quando há medição objetiva do consumo por unidade (por exemplo, horas técnicas dedicadas a cada unidade ou quilometragem por veículo/unidade). Nesse caso, o custo é apropriado integralmente à unidade, sem rateio.
  (b) Indireto por direcionador próprio, quando o serviço atende a múltiplas unidades e o órgão ou entidade dispõe de indicador que estabeleça a relação de causa e efeito entre o serviço e o consumo de cada unidade. A adoção do direcionador próprio deve ser justificada em nota explicativa.
  (c) Indireto por base de rateio, de forma remanescente, quando não houver medição nem direcionador próprio. Aplica-se, então, a base de rateio padronizada prevista para o elemento na 10ª coluna do Anexo.

Passo 6 – Regra geral de prioridade na atribuição

Em qualquer caso, observe a ordem hierárquica do item 54 da NBC TSP 34: (a) busque primeiro a apropriação direta; (b) não sendo possível, adote direcionador de custo próprio (rastreamento), desde que o órgão ou entidade demonstre, em notas explicativas, a relação de causa e efeito entre o direcionador e o recurso consumido; (c) apenas na ausência de direcionador próprio, aplique, de forma remanescente, a base de rateio padronizada indicada na 10ª coluna do Anexo.

ATRIBUTOS COMPLEMENTARES

1 Contextualização e Propósito

Este Anexo estabelece critérios objetivos, classificações padronizadas e fontes de referência para os atributos complementares dos objetos de custos e dos equipamentos públicos, visando assegurar uniformidade metodológica e comparabilidade das informações de custos entre entes da Federação.

Os atributos aqui detalhados complementam o conjunto mínimo obrigatório estabelecido no tópico 4.1.2.1 e devem ser aplicados conforme a relevância para cada tipologia de objeto de custo e a disponibilidade de informações na entidade.

1.1 Diretriz de Gradualismo e Escopo dos Atributos

A seleção e o detalhamento dos atributos apresentados neste Anexo obedecem rigorosamente aos princípios de **gradualismo, viabilidade operacional e relação custo-benefício da informação**, conforme preconizado pela NBC TSP 34 e estruturado no modelo de maturidade do GCSP (Capítulo 5).

Diante da profunda disparidade de capacidade tecnológica e administrativa entre os entes federativos brasileiros, a ausência de detalhamento técnico para a totalidade dos atributos listados no tópico 4.1.2.1 deste Guia justifica-se pelos seguintes fatores metodológicos:

a) **Alinhamento com a Jornada de Maturidade (Foco nos Estágios 1 e 2)**: Esta primeira versão do Anexo concentra-se nas especificações necessárias para a consolidação dos estágios **Inicial (Estágio 1)** e **Estruturado (Estágio 2)**. Atributos

de alta complexidade analítica – tais como a Proporção de Profissionais Especializados (Dimensão de Recursos Humanos), o Perfil Socioeconômico do Público Atendido (Dimensão de Demanda) ou a Regularidade Ambiental e Sanitária (Dimensão de Sustentabilidade) – exigem cruzamentos avançados de dados e integrações externas que só se tornam obrigatórias nos estágios **Gerenciado (Estágio 3)** e **Estratégico (Estágio 4)**. Sua regulamentação detalhada em fases preliminares geraria uma barreira de entrada intransponível para municípios de pequeno porte.

b) **Atributos de Natureza Autodeclarada e Cadastro Direto**: Diversos atributos previstos no modelo geral possuem preenchimento direto e intuitivo, dispensando a fixação de parâmetros complexos de padronização ou tabelas de referência externa no presente documento. Dados como *Nome do Responsável, CPF, Endereço Físico e Área Construída (m²)* são extraídos diretamente de fontes administrativas primárias e consolidadas do próprio ente (como sistemas de folha de pagamento, cadastros imobiliários ou escrituras patrimoniais).

c) **Dinâmica de Atualização Contínua (Guia como "Documento Vivo")**: Em consonância com o fluxo de governança estabelecido no tópico 3.4.3 deste Guia, o detalhamento das dimensões de Recursos Humanos, Tecnologia, Demanda e Sustentabilidade será expandido de forma sistemática e participativa. À medida que o Fórum Nacional de Convergência em Gestão de Custos e o Comitê Técnico (CTCSP-IRB) mapearem o avanço da maturidade média dos jurisdicionados, novas edições deste Anexo serão publicadas, incorporando as tabelas de referência e os critérios de validação para os atributos mais complexos de forma sustentável e auditável.

2 Dimensão institucional e de governança

2.1 Esfera Federativa

Definição: Nível federativo ao qual o ente público está vinculado.
Classificação:

Federal: Objetos de custos da União

Estadual: Objetos de custos dos Estados
Distrital: Objetos de custos do Distrito Federal
Municipal: Objetos de custos dos Municípios

Fonte de Referência: Constituição Federal de 1988, arts. 18 a 32.

Observação: Para consórcios públicos, indicar a esfera predominante dos entes consorciados ou classificar como "Interfederativo".

2.2 Porte do ente

Definição: Classificação do ente federado segundo critérios de população e/ou capacidade econômico-financeira.

2.2.1 Critério para Municípios

Parâmetro: População (IBGE – Estimativa Populacional Anual)

Classificação	Faixa Populacional
Pequeno Porte I	Até 20.000 habitantes
Pequeno Porte II	De 20.001 a 50.000 habitantes
Médio Porte	De 50.001 a 100.000 habitantes
Grande Porte	De 100.001 a 900.000 habitantes
Metrópole	Acima de 900.000 habitantes

Fonte de Referência: IBGE – Estimativas de População: https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/9103-estimativas-de-populacao.html.

Referência normativa: Política Nacional de Assistência Social (PNAS/2004) e Portaria MDS nº 134/2013

Critério Alternativo (opcional): Receita Corrente Líquida (RCL) anual

Classificação	RCL Anual
Pequeno Porte I	Até R$ 10 milhões
Pequeno Porte II	De R$ 10 milhões a R$ 50 milhões
Médio Porte	De R$ 50 milhões a R$ 100 milhões
Grande Porte	De R$ 100 milhões a R$ 500 milhões
Metrópole	Acima de R$ 500 milhões

Fonte de Referência: SICONFI – Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (STN).

Observação: Os valores devem ser atualizados anualmente pelo IPCA. Os limites acima são referências base (ano 2024).

2.2.2 Critério para Estados e Distrito Federal

Parâmetro: População (IBGE – Estimativa Populacional Anual)

Classificação	Faixa Populacional
Pequeno Porte	Até 3 milhões de habitantes
Médio Porte	De 3 milhões a 10 milhões de habitantes
Grande Porte	Acima de 10 milhões de habitantes

Fonte de Referência: IBGE – Estimativas de População.

2.3 Região Geográfica

Definição: Macrorregião geográfica na qual o ente está localizado.
Classificação:

- Norte
- Nordeste
- Centro-Oeste
- Sudeste
- Sul

Fonte de Referência: IBGE – Divisão Regional do Brasil.
Aplicação: Utilizar a localização geográfica da sede administrativa do ente ou do objeto de custo, quando aplicável.

2.4 Localização (Urbana/Rural)

Definição: Caracterização da localização geográfica do objeto de custo quanto à zona de ocupação.
Classificação:

- Zona Urbana: Área urbanizada do município, conforme definição da Lei Municipal de Perímetro Urbano
- Zona Rural: Área não urbanizada, destinada a atividades agropecuárias, extrativistas ou de preservação
- Zona de Transição: Área de expansão urbana ou com características mistas

Fontes de Referência:

- Lei Municipal de Perímetro Urbano
- Plano Diretor Municipal
- IBGE – Classificação e caracterização dos espaços rurais e urbanos do Brasil

Observação: Para objetos de custos que atendem múltiplas localidades a partir de uma base operacional ou sede administrativa única (ex.: unidades de saúde da família com equipes itinerantes, programas de transporte escolar rural, serviços de assistência social móvel, equipes de vigilância sanitária ou ambiental, consultórios na rua, unidades móveis de mamografia ou vacinação), considerar a localização da sede administrativa para fins de cadastro deste atributo. Para objetos de custos de natureza infraestrutural ou territorial (ex.: vias públicas, estradas vicinais, praças, parques), considerar a localização geográfica efetiva do bem ou serviço prestado.

2.5 Índice de Vulnerabilidade Social do Território

Definição: Indicador sintético que expressa as condições de vulnerabilidade social do território no qual o objeto de custo está inserido, considerando dimensões de infraestrutura urbana, capital humano e renda e trabalho.

Classificação:

Faixa IVS	Classificação
0,000 a 0,200	**Muito Baixa Vulnerabilidade**
0,201 a 0,300	**Baixa Vulnerabilidade**
0,301 a 0,400	**Média Vulnerabilidade**
0,401 a 0,500	**Alta Vulnerabilidade**
0,501 a 1,000	**Muito Alta Vulnerabilidade**

Fonte de Referência: Atlas da Vulnerabilidade Social – IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) Acesso: http://ivs.ipea.gov.br/.

Base de dados: Censo Demográfico IBGE
Níveis de Desagregação Disponíveis:

- IVS Municipal

- IVS por Unidades de Desenvolvimento Humano (UDH) – áreas intrametropolitanas
- IVS Estadual

Aplicação: Para objetos de custos localizados em municípios: utilizar o **IVS Municipal**. Para objetos de custos em regiões metropolitanas ou grandes cidades com desagregação disponível: utilizar o **IVS por UDH**. Para análises estaduais: utilizar o **IVS Estadual**.

Periodicidade de Atualização: O IVS é calculado com base nos Censos Demográficos (periodicidade decenal). Entre censos, utilizar o último índice disponível.

Observação: O IVS é composto por três dimensões:

- IVS Infraestrutura Urbana: Acesso a saneamento básico, coleta de lixo, etc.
- IVS Capital Humano: Educação e saúde
- IVS Renda e Trabalho: Desigualdade, pobreza e desemprego

Quando relevante para análises específicas, as dimensões podem ser utilizadas separadamente.

3 Dimensão operacional e de capacidade

3.1 Ano de Inauguração/Ativação

Definição: Ano em que o objeto de custo iniciou suas atividades ou foi inaugurado.

Formato: AAAA (ano com quatro dígitos)

Fonte de Referência: Documentação administrativa da entidade (atos de criação, termos de inauguração, portarias)

Aplicação: Permite análises de depreciação, obsolescência e custos de manutenção relacionados à idade da infraestrutura.

3.2 Última Reforma/Modernização

Definição: Ano da última reforma estrutural ou modernização significativa do objeto de custo.

Formato: AAAA ou "Não se aplica"

Critério: Considerar como reforma/modernização significativa intervenções que:

- Representem investimento superior a 20% do valor patrimonial do bem
- Alterem significativamente a capacidade operacional
- Envolvam substituição de sistemas estruturais (elétrico, hidráulico, climatização, etc.)

Fonte de Referência: Registros contábeis de investimentos e documentação técnica de obras.

3.3 Turno de Funcionamento

Definição: Período de funcionamento regular do objeto de custo.
Classificação:

- Matutino: Funcionamento apenas no período da manhã (até 12h)
- Vespertino: Funcionamento apenas no período da tarde (12h às 18h)
- Noturno: Funcionamento apenas no período da noite (após 18h)
- Integral: Funcionamento em dois ou mais turnos consecutivos (ex.: manhã e tarde)
- Ininterrupto (24h): Funcionamento contínuo, sem interrupção

Observação: Para objetos de custos com funcionamento variável por dia da semana, indicar o turno predominante ou utilizar classificação composta (ex.: "Integral em dias úteis / Matutino aos sábados").

3.4 Capacidade Instalada vs. Capacidade Utilizada

Definição:

Capacidade Instalada: Capacidade máxima de atendimento/produção do objeto de custo, considerando sua infraestrutura física, equipamentos e recursos disponíveis

Capacidade Utilizada: Nível efetivo de utilização da capacidade instalada em determinado período

Formato: Numérico, com indicação da unidade de medida
Exemplos:

- Escola: 500 vagas instaladas / 450 alunos matriculados

- Hospital: 100 leitos instalados / 85 leitos ocupados (média mensal)
- Centro de Saúde: 1.000 consultas/mês (capacidade) / 750 consultas/mês (realizado)

Indicador Derivado: Taxa de Ocupação = (Capacidade Utilizada/ Capacidade Instalada) × 100

Fonte de Referência: Sistemas gerenciais da entidade, sistemas nacionais setoriais (CNES, Censo Escolar etc.)

3.5 Área Construída

Definição: Área total construída do objeto de custo, em metros quadrados.

Formato: Numérico (m²)

Fonte de Referência:

- Projeto arquitetônico
- Registro patrimonial
- Cadastro imobiliário municipal (IPTU)

Aplicação: Permite cálculo de indicadores como:

- Custo por m²
- Custo de limpeza por m²
- Custo de manutenção por m²
- Consumo de energia por m²

Permite ainda sua utilização como critério de rateio ou direcionador de custo.

3.6 Modelo de Gestão

Definição: Modelo de gestão adotado para operacionalização do objeto de custo.

Classificação:

- **Gestão Direta**: Administração direta do ente público, com recursos próprios e servidores públicos
- **Gestão Indireta**: Administração por autarquia, fundação pública, empresa pública ou sociedade de economia mista

- **Terceirização**: Contratação de empresa privada para execução de serviços específicos, mantendo a gestão pública
- **Organização Social (OS)**: Gestão por Organização Social qualificada, mediante contrato de gestão
- **Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP)**: Gestão por OSCIP, mediante termo de parceria
- **Parceria Público-Privada (PPP)**: Concessão administrativa ou patrocinada
- **Concessão**: Delegação de serviço público a particular
- **Gestão Compartilhada**: Gestão conjunta entre dois ou mais entes ou entidades
- **Consórcio Público**: Gestão por consórcio público interfederativo

Fontes de Referência:

• Contratos administrativos
• Termos de parceria
• Lei de criação do objeto de custo

4 Dimensão de complexidade e especialização

4.1 Nível de Complexidade do Serviço

Definição: Grau de especialização, tecnologia e recursos necessários para prestação do serviço.

4.1.1 Complexidade em Saúde

Classificação:

Nível	Descrição	Exemplos
Atenção Básica (Baixa Complexidade)	Serviços de promoção, prevenção e atenção primária à saúde	UBS, USF, Consultórios na Rua
Média Complexidade	Serviços especializados ambulatoriais e hospitalares de apoio diagnóstico e terapêutico	Policlínicas, Ambulatórios de Especialidades, CAPS, UPA
Alta Complexidade	Serviços que envolvem alta tecnologia e alto custo, incluindo internações hospitalares	Hospitais Gerais e Especializados, UTI, Centros de Oncologia, Hospitais de Trauma

Fontes de Referência:

- Portaria GM/MS nº 648/2006 (Política Nacional de Atenção Básica)
- Portaria de Consolidação nº 3/2017 (Redes de Atenção à Saúde)
- CNES (Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde)

4.1.2 Complexidade em Educação

Classificação:

Nível	Descrição	Exemplos
Educação Básica Regular	Educação infantil, ensino fundamental e médio regulares	Creches, Escolas de Ensino Fundamental, Escolas de Ensino Médio
Educação Especializada	Educação para públicos específicos ou com necessidades especiais	Escolas de Educação Especial, Classes Hospitalares, EJA
Educação Profissional e Tecnológica	Formação técnica e profissionalizante	Escolas Técnicas, Centros de Formação Profissional
Educação Superior	Graduação e pós-graduação	Universidades, Faculdades

5 Dimensão orçamentária e financeira

5.1 Funções e Subfunções de Governo (Classificação Funcional)

Definição: Identificação das funções e subfunções de governo às quais o objeto de custo está vinculado, mapeando as áreas de atuação pública atendidas por sua estrutura física ou operacional.

Classificação:

- Vínculo Único: Aplicado quando o objeto de custo desempenha atividades exclusivas de uma única área funcional.
  - Exemplo: Uma Escola de Ensino Fundamental vinculada exclusivamente à Função 12 (Educação), Subfunção 361 (Ensino Fundamental).
- Vínculo Múltiplo (Compartilhado): Aplicado quando o objeto de custo dá suporte a múltiplas áreas funcionais. Nesses casos,

o sistema de custos deve admitir a associação de múltiplos pares de função/subfunção, indicando o percentual estimado de atribuição ou rateio.
  – Exemplo: Um prédio administrativo compartilhado que abriga e atende simultaneamente à saúde (Função 10, Subfunção 301) e à educação (Função 12, Subfunção 361).

Fonte de Referência:

- Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999 (e suas atualizações), que estabelece os conceitos de função e subfunção aplicáveis a todos os entes da Federação.
- Tabela de Classificação Funcional da Despesa disponibilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no âmbito do Siconfi / MCASP.

Regras de Consistência e Validação:

- **Validação de Código**: O código inserido no Sistema de Informação de Custos (SIC) deve obrigatoriamente constar na tabela de classificações válidas da Portaria MOG nº 42/1999.
- **Consistência de Rateio**: Em caso de vínculos múltiplos, a somatória dos percentuais de alocação atribuídos às funções e subfunções associadas ao objeto de custo deve totalizar exatamente 100%.
- **Periodicidade de Revisão**: O cadastro deste atributo deve ser revisado anualmente pelas Gestoras Setoriais de Custos (GSC), sob a coordenação da Gestora Central de Custos (GCC), em conjunto com a área de planejamento e orçamento do ente, para garantir o alinhamento com as dotações da Lei Orçamentária Anual (LOA).

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 294 06/11/2026 06:55:37

INSTRUMENTO DE AUTOAVALIAÇÃO DE MATURIDADE

1 Contextualização e Propósito

Este instrumento constitui o processo estruturado de diagnóstico interno para mensurar as qualificações mínimas exigíveis para uma entidade iniciar a implantação de seu sistema de custos e o estágio de maturidade do sistema de custos implantado ou em fase de implantação frente aos requisitos definidos no Guia de Custos para o Setor Público (GCSP).

Ele é operacionalizado em formato de autoavaliação tendo por escopo as qualificações exigíveis descritas no Capítulo 5 deste Guia. Sua aplicação segue uma metodologia de "*gate* primeiro, pontuação depois", na qual o enquadramento em determinado estágio depende, cumulativamente, do atendimento a critérios obrigatórios (*gates*) e da obtenção de pontuação mínima em critérios avaliativos, apurados de forma independente para cada estágio.

O instrumento organiza-se em seis dimensões de avaliação destinadas a mensurar o grau de sofisticação da entidade na apuração e no uso da informação de custos:

MET – Metodologia: modelagem adotada, método de custeio, sistema de acumulação, nível de acumulação dos objetos de custos e elementos de custo apropriados.

AMP – Amplitude: abrangência da implementação no ente, mensurada pela proporção de centros de responsabilidade cobertos, volume de execução orçamentária apropriada ao sistema de custos,

funções de governo alcançadas e equipamentos públicos cadastrados e operacionais.

TEC – Tecnologia: grau de integração entre sistemas estruturantes (SIAFIC, RH, Patrimônio, Almoxarifado, Contratos, SIC, dentre outros), automação da atribuição de custos e capacidade de geração de relatórios gerenciais.

PRO – Processos: periodicidade de apuração, formalização dos fluxos de validação e conciliação contábil, e aderência ao regime de competência na atribuição das informações de custos.

GOV – Governança: estrutura de responsabilidades e atores institucionais envolvidos na produção e validação das informações de custos, incluindo a atuação da Gestora Central de Custos (GCC), das Gestoras Setoriais de Custos (GSC), das Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC), das Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), das Usuárias da Informação de Custos (UIC) e da Controladoria Interna, bem como a capacitação e o dimensionamento das equipes.

USO – Uso da Informação: grau de utilização efetiva das informações de custos em decisões de gestão, no planejamento orçamentário e na formulação de políticas públicas, incluindo o engajamento dos gestores operacionais e da alta administração como demandantes.

Cada dimensão é operacionalizada por um conjunto de questões, respondidas pela própria entidade em regime de autoavaliação. Essas respostas alimentam um processo de apuração sequencial – "estágio por estágio" – descrito a seguir:

Passo 1 – Triagem Preparatória: verificação de critérios obrigatórios binários (*gates* estruturais), aplicáveis previamente a qualquer avaliação por estágio. Somente entidades que atendem à totalidade desses *gates* prosseguem para o Passo 2.

Passo 2 – Avaliação Estágio por Estágio: apuração não cumulativa, estágio a estágio, combinando *gates* obrigatórios [O] e questões pontuáveis [P] específicos de cada estágio.

Passo 3 – Classificação e Gap *Analysis*: determinação do maior estágio efetivamente alcançado e identificação das lacunas que impedem o avanço a estágios superiores.

2 Selo de Classificação das Questões [P] / [O]

Cada questão do instrumento recebe um selo indicativo de sua natureza:

[O] – *Gate* Obrigatório: questão de resposta binária (atende / não atende), sem pontuação parcial. O não atendimento a qualquer *gate* [O] de um estágio impede, por si só, o enquadramento da entidade naquele estágio, independentemente do desempenho nas questões [P].

[P] – Pontuável: questão avaliada em escala de aderência (0 a 2, podendo alcançar 0 a 3 em alguns casos), cuja pontuação compõe o resultado do estágio ao qual pertence.

O duplo mecanismo de trava – *gate* e pontuação mínima – assegura que o avanço de estágio não decorra exclusivamente do acúmulo de pontos, mas também da presença de condições estruturais mínimas e não negociáveis em cada nível de maturidade.

3 Regra de Corte por Estágio

O enquadramento da entidade em um estágio "N" exige a satisfação simultânea de duas condições, apuradas exclusivamente com base nas questões daquele estágio:

Tabela de corte:

Estágio	Gates do estágio	Pontuação mínima nas questões [P] do estágio
Triagem Preparatória	100% dos *gates* estruturais atendidos	(não há questões [P] nesta fase)
Estágio 1	100% dos gates [O] do Estágio 1	≥ 60%
Estágio 2	100% dos gates [O] do Estágio 2	≥ 65%
Estágio 3	100% dos gates [O] do Estágio 3	≥ 75%
Estágio 4	100% dos gates [O] do Estágio 4	≥ 85%

A progressão dos cortes reflete o rigor crescente exigido pelo Capítulo 5 nos estágios mais avançados de maturidade: os Estágios 1 e 2 testam a existência de estrutura básica, admitindo maior tolerância; os Estágios 3 e 4 pressupõem consistência e uso estratégico da informação de custos, exigindo desempenho mais elevado nas questões pontuáveis.

4 Instruções para Resposta e Enquadramento

A entidade deve responder a todas as questões do instrumento, independentemente do estágio, exceto quando expressamente indicado

que a resposta a uma questão está condicionada ao atendimento de um *gate* anterior.

Questões classificadas como [O] (*gate* obrigatório) são respondidas em regime binário (atende / não atende) e não admitem pontuação parcial. O não atendimento a qualquer *gate* [O] de um estágio impede o enquadramento da entidade nesse estágio, independentemente da pontuação obtida nas questões [P] correspondentes.

Questões classificadas como [P] (pontuáveis) são respondidas segundo a escala de aderência de cada item (0 a 2, ou 0 a 3 quando indicado) e compõem a pontuação do estágio ao qual pertencem.

A pontuação obtida nas questões [P] de um estágio não é somada à pontuação de outros estágios. Cada estágio é apurado de forma independente e autocontida: suas próprias questões [O] e [P] determinam, exclusivamente, se aquele estágio específico foi ou não alcançado.

O enquadramento da entidade e do seu sistema de custos em um estágio "N" exige a satisfação simultânea de duas condições: (i) atendimento a 100% dos *gates* [O] do estágio N; e (ii) obtenção da pontuação mínima definida para as questões [P] do estágio N (ver tabela de cortes do item 3).

Caso a entidade/sistema de custos atenda aos *gates* [O] de um estágio, mas não atinja a pontuação mínima nas questões [P] correspondentes – ou vice-versa – ela não é enquadrada nesse estágio, devendo seu resultado ser reportado no estágio anterior imediatamente satisfeito.

A classificação final da entidade/sistema de custos corresponde ao maior estágio consecutivo no qual ambas as condições acima tenham sido plenamente satisfeitas, observada a Triagem Preparatória como pré-requisito de acesso a qualquer estágio.

Não é necessário que a entidade/sistema de custos atenda aos requisitos de estágios superiores para ser avaliada nos estágios inferiores: a apuração percorre os estágios em ordem crescente (1 → 2 → 3 → 4), interrompendo-se no primeiro estágio em que uma das duas condições não seja satisfeita.

5 Objeto de Avaliação

A partir do Estágio 1, a avaliação deve ser realizada com base em um objeto de custo específico (ou conjunto delimitado de objetos de custos), definido pela entidade em conformidade com sua realidade institucional e organizacional. A Triagem Preparatória independe da

definição de objeto de custo, por avaliar exclusivamente pré-condições estruturais e institucionais da entidade.

O objeto de custo selecionado deve ser mantido estável dentro da apuração de cada estágio, de modo a assegurar a coerência das respostas às questões [O] e [P] daquele estágio específico.

É esperado, e não constitui inconsistência, que a entidade amplie ou diversifique seus objetos de custos à medida que avança nos estágios de maturidade – a coexistência de múltiplas modelagens de custeio (por programa, por política pública, por unidade organizacional, entre outras) é característica típica dos estágios mais avançados (3 e 4) e deve ser tratada como evidência de maturidade, não como quebra de padronização.

Entidades que operem múltiplos objetos de custos relevantes podem optar por: (i) aplicar o instrumento a um objeto de custo prioritário, representativo da maturidade do seu sistema de custos como um todo; ou (ii) aplicar o instrumento separadamente a cada objeto de custo relevante, hipótese em que cada aplicação gera uma classificação de maturidade independente, permitindo inclusive que o sistema de custos da entidade alcance estágios diferentes conforme o objeto avaliado.

A escolha do(s) objeto(s) de custo e sua justificativa devem ser registradas previamente ao preenchimento do instrumento, de modo a permitir a correta interpretação dos resultados na etapa de Gap Analysis (Passo 3).

6 Formulário de autoavaliação

Entidade Avaliada: _____

PARTE A: FASE DIAGNÓSTICA INICIAL – AVALIAÇÃO DE HABILITAÇÃO

Data da Avaliação: ___/___/_____

Esta seção avalia os requisitos mínimos de sobrevivência de dados para que um sistema de custos possa existir.

Trata-se de uma Triagem Preparatória (TP) que é transversal e institucional: não se organiza pelas dimensões MET/AMP/TEC/PRO/GOV/USO aplicáveis aos estágios de maturidade dos sistemas de custos, pois testa pré-condições estruturais que antecedem qualquer avaliação dimensional. Todos os itens são [O] – *Gate*, exigindo resposta Sim para

que a entidade prossiga ao Estágio 1. Resposta "Não" em qualquer item desta seção interrompe a avaliação e classifica a entidade como Fase Preparatória, com indicação, no relatório, de qual pré-condição está ausente, devendo a entidade focar seus esforços no "Roteiro para atingir o Estágio 1" (Capítulo 5.1.3).

QUESTÕES:

TP.1 – Existência de sistema contábil – SIAFIC

A entidade possui, formalmente instituído, Sistema Único e Integrado de Execução Orçamentária, Administração Financeira e Controle (SIAFIC), com funcionalidades que permitem o registro dos fatos geradores segundo o regime de competência?

☐ Sim ☐ Não

TP.2 – Existência de sistema de recursos humanos – RH

A entidade possui, formalmente instituído, um sistema estruturante de recursos humanos, confiável, capaz de fornecer dados analíticos sobre a lotação efetiva dos servidores por objeto de custo?

☐ Sim ☐ Não

TP.3 – Existência de sistema de informação de custos – SIC

A entidade possui, formalmente instituído, algum Sistema de Informação de Custos (SIC), específico, ou módulo de sistema que permite a acumulação das informações de custos (ainda que incipiente ou não integrado a outros sistemas)?

☐ Sim ☐ Não

TP.4 – Integração de informações

Os sistemas de contabilidade, recursos humanos e SIC possuem funcionalidades que permitem a integração de informações entre si, seja de forma automatizada ou ainda dependente de intervenção humana?

☐ Sim ☐ Não

P.5 – Reconhecimento dos fatos geradores – contabilidade

O registro das variações patrimoniais diminutivas no sistema de contabilidade ocorre segundo o regime de competência, ou seja, reconhece as despesas patrimoniais segundo a ocorrência de seus fatos geradores?

☐ Sim ☐ Não

TP.6 – Adoção do PCASP estendido

Os registros contábeis da entidade adotam o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) estendido, com detalhamento das contas de VPD por natureza suficiente para identificar os gastos com materiais de consumo e serviços de terceiros utilizados na apuração de custos?

☐ Sim ☐ Não

TP.7 – Patrocínio da alta administração

Há patrocínio de gestores da alta administração da entidade para a implantação do sistema de custos, mesmo que ainda não formalizado?

☐ Sim ☐ Não

PARTE B: ENQUADRAMENTO NOS ESTÁGIOS DE MATURIDADE

Nesta seção são avaliados os requisitos de qualificação do sistema de custos nos estágios de maturidade previstos no GCSP.

ESTÁGIO INICIAL

DIMENSÃO MET (METODOLOGIA)

E1.MET.1 – [O] Definição do modelo básico de gerenciamento de custos

A entidade definiu um modelo básico de gerenciamento de custos? Marque cada requisito abaixo:

- ☐ (i) Modelagem orgânica – a(s) unidade(s) organizacional(is) (centros de responsabilidade) que compõe(m) o objeto de apuração está(ão) identificada(s) e delimitada(s).
- ☐ (ii) Método de custeio mínimo – há adoção de método de custeio, no mínimo, direto.
- ☐ (iii) Acumulação contínua – a acumulação dos custos ocorre, minimamente, em base contínua.
- ☐ (iv) Base de mensuração – a acumulação dos custos ocorre, minimamente, em base de mensuração histórica.

Resultado do *gate*:

- ☐ Sim – todos os quatro requisitos (i, ii, iii, iv) estão atendidos
- ☐ Não – um ou mais requisitos não estão atendidos

Gate: a ausência de qualquer um dos quatro requisitos impede a atribuição de pontuação às demais dimensões neste estágio, por não haver base estrutural mínima de custeio.

E1.MET.2 – [P] Grau de documentação da metodologia

A metodologia de custeio adotada está documentada de forma que permita sua replicação por terceiros (ex.: manual técnico, nota metodológica, procedimento operacional padrão, política contábil)?

- ☐ Não documentada; conhecimento tácito/informal: 0
- ☐ Documentação parcial, dispersa ou desatualizada: 1
- ☐ Documentação formal, consolidada e atualizada: 2
- ☐ N/A

E1.MET.3 – [P] Metodologia de Atribuição de Custos

Qual o nível de maturidade do sistema de custos da entidade quanto à atribuição de elementos de custo ao objeto de custo?

- ☐ Não há atribuição de elementos de custo ao objeto: 0
- ☐ Apropria custos de forma assistemática ou tenta ratear custos indiretos sem antes consolidar os custos diretos: 1
- ☐ Adota o método de Custeio Direto e apropria com precisão os elementos mínimos de Pessoal Ativo diretamente ao ID do objeto de custo de forma contínua: 3
- ☐ N/A

DIMENSÃO AMP (AMPLITUDE)

E1.AMP.1 – [O] Cobertura mínima de unidades/áreas

A apuração de custos abrange, no mínimo, um centro de responsabilidade claramente identificado (não se limita a intenção declarada sem aplicação prática)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: sem abrangência mínima concreta, não há objeto real sobre o qual mensurar amplitude.

E1.AMP.2 – [P] Extensão da cobertura em relação ao total da entidade

Qual a proporção de centros de responsabilidades/áreas da entidade já incluídas no escopo de apuração de custos, em relação ao total de unidades existentes?

- ☐ Cobertura pontual/isolada (um centro de responsabilidade ou projeto-piloto apenas): 0
- ☐ Cobertura parcial (mais de um centro de responsabilidade, mas minoria do total): 1
- ☐ Cobertura abrange parcela representativa (próxima da maioria) dos centros de responsabilidades: 2
- ☐ N/A

E1.AMP.3 – [P] Alinhamento da amplitude com o Objeto de Avaliação

A amplitude de cobertura atual é compatível com o(s) objeto(s) de avaliação declarado(s) no item 5 do Anexo, sem lacunas que comprometam a leitura do objeto como um todo?

- ☐ Amplitude insuficiente para cobrir o objeto declarado: 0
- ☐ Amplitude cobre parte do objeto, com lacunas relevantes: 1
- ☐ Amplitude cobre integralmente o objeto declarado para este estágio: 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO TEC (TECNOLOGIA)

E1.TEC.1 – [O] Atributos obrigatórios dos objetos de custos

O Sistema de Informação de Custos (SIC) ou módulo de outro sistema utilizado para a finalidade de geração das informações de custos possui funcionalidades básicas que permitem o cadastramento dos objetos de custos com os seguintes atributos obrigatórios exigíveis para o estágio 1 de maturidade?

Atributos de identificação:

- ☐ Descrição
- ☐ Unidade Gestora/Jurisdicionada
- ☐ Responsáveis
- ☐ Modelo de gestão
- ☐ Quantitativo de EPs vinculados

Atributos de dimensão operacional e de capacidade:

- ☐ Endereço
- ☐ Natureza
- ☐ Condição
- ☐ Turno de funcionamento

Resultado do *gate*:

☐ Sim – todos os atributos obrigatórios estão presentes
☐ Não – um ou mais atributos não estão atendidos

Gate: a ausência de qualquer atributo obrigatório (identificação, operacional/capacidade, orçamentário/financeiro) impede a atribuição de pontuação às demais dimensões neste estágio, por não haver base cadastral mínima do(s) objeto(s) de custo(s).

E1.TEC.2 – [O] Atribuição de custos com pessoal ativo

O Sistema de Informação de Custos (SIC) permite a atribuição dos custos com pessoal ativo no(s) respectivo(s) objeto(s) de custo(s)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a ausência dessa funcionalidade impede a atribuição de pontuação às demais dimensões neste estágio, por não haver capacidade mínima de atribuição dos custos com pessoal – item que, tipicamente, representa a maior parcela dos gastos públicos.

E1.TEC.3 – [P] Sistema de Recursos Humanos

Qual o nível de maturidade do sistema de RH quanto ao fornecimento de dados analíticos sobre a lotação e o exercício dos servidores por objeto de custo?

☐ O sistema de RH não é capaz de fornecer dados analíticos sobre a lotação e localização de exercício dos servidores por objeto de custo: 0
☐ O sistema de RH possui os dados de lotação, mas as informações não são integradas ou conciliadas com a contabilidade de forma regular: 1
☐ O sistema de RH fornece dados analíticos precisos de exercício dos servidores por objeto de custo e está integrado à execução contábil da folha: 2
☐ N/A

E1.TEC.4 – [O] Nível de acumulação dos custos

A atribuição dos custos no Sistema de Informação de Custos (SIC) é realizada diretamente no ID do objeto de custo (ex.: unidade organizacional como um todo – Secretaria, Hospital etc.), sem necessidade de detalhamento em níveis inferiores (áreas funcionais ou centros de atividades)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: para o estágio 1 de maturidade, exige-se apenas a acumulação no nível do ID do objeto de custo, suficiente para responder ao custo total de manutenção da unidade (ex.: "qual o custo total para manter a Secretaria de Educação ou o Hospital Municipal funcionando?"). A ausência dessa capacidade mínima de acumulação impede a atribuição de pontuação às demais dimensões neste estágio.

E1.TEC.5 – [P] Grau de integração das informações[1]

Qual o grau de integração das informações primárias, provenientes dos sistemas estruturantes (ex.: folha de pagamento), com o Sistema de Informação de Custos (SIC) ou solução equivalente utilizada?

- ☐ As informações são inseridas manualmente no SIC, sem qualquer integração (importação/exportação ou interface) com os sistemas estruturantes: 0
- ☐ As informações são obtidas dos sistemas estruturantes por meio de extração e carregamento manual ou semiautomático (ex.: exportação/importação de planilhas ou arquivos), sem integração direta entre os sistemas: 1
- ☐ As informações são integradas de forma automática e direta entre os sistemas estruturantes e o SIC (ex.: interface, rotina de integração, API ou módulo integrado de GRP), sem necessidade de intervenção manual: 2
- ☐ N/A

E1.TEC.6 – [P] Geração de Informação e Transparência Inicial

Qual o nível de maturidade do sistema quanto à geração e divulgação de relatórios de custos de pessoal?

- ☐ O sistema não gera relatórios ou estes não são divulgados: 0
- ☐ O sistema gera relatórios de custo de pessoal de forma esporádica, mas eles não são integrados à prestação de contas: 1
- ☐ A entidade gera mensalmente relatórios de custos diretos (pessoal) por objeto de custo e os utiliza na composição de seus relatórios de gestão iniciais: 2
- ☐ N/A

[1] Esta questão detalha, em escala, a condição já verificada de forma binária em TP.4.

E1.TEC.7 – [P] Nível de detalhamento da informação nos relatórios gerados

A ferramenta/sistema utilizado é capaz de processar e apresentar relatórios no nível de detalhe exigido pelo(s) objeto(s) de avaliação declarado(s) no item 5 do Anexo?

- ☐ Ferramenta incapaz de captar o nível de detalhe exigido pelo objeto declarado: 0
- ☐ Ferramenta capta parcialmente o detalhamento exigido, com necessidade de complementos manuais relevantes: 1
- ☐ Ferramenta capta integralmente o nível de detalhe exigido pelo objeto declarado: 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO PRO (PROCESSOS)

E1.PRO.1 – [O] Existência de rotina mínima de apuração

Existe uma rotina (ainda que informal) de apuração periódica de custos, com frequência definida (mensal, trimestral, anual), e não apenas levantamentos pontuais/eventuais?

☐ Sim ☐ Não

Gate: sem periodicidade mínima, não há processo a ser avaliado – apenas eventos isolados.

E1.PRO.2 – [P] Grau de formalização do processo

O processo de apuração de custos possui que nível de formalização quanto a atores, etapas e prazos?

- ☐ Processo informal, dependente de conhecimento individual, sem atores ou prazos definidos: 0
- ☐ Processo com formalização parcial (algumas etapas ou responsáveis definidos, mas não documentado de ponta a ponta): 1
- ☐ Processo formalizado (fluxo, responsáveis e prazos definidos e documentados): 2
- ☐ N/A

E1.PRO.3 – [P] Aderência do processo ao Objeto de Avaliação

O processo de apuração, em suas etapas e periodicidade, é suficiente para produzir informações de custos consistentes com o(s) objeto(s) de avaliação declarado(s) no item 5 do Anexo?

- ☐ Processo insuficiente para gerar informação consistente sobre o objeto declarado: 0
- ☐ Processo gera informação parcialmente consistente, com necessidade de ajustes/complementos: 1
- ☐ Processo gera informação plenamente consistente e tempestiva sobre o objeto declarado: 2
- ☐ N/A

E1.PRO.4 – [O] Aderência ao regime de competência (NBC TSP 34 / MCASP) – SIC

A acumulação dos custos no(s) objeto(s) considera o regime de competência (reconhecimento de fatos quando ocorrem, independentemente do regime de caixa orçamentário) na própria acumulação dos custos no SIC e não apenas no registro contábil de origem, condição estabelecida pela NBC TSP 34 como base do sistema de custos?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a apuração de custos que ignore o regime de competência na própria acumulação – reconhecendo fatos apenas no desembolso financeiro ou no registro contábil de origem, sem refletir isso no SIC – compromete a confiabilidade mínima da informação de custos exigida desde o estágio inicial, contrariando a NBC TSP 34.

E1.PRO.5 – [O] Qualidade da informação contábil

A entidade, em razão da qualidade da informação contábil produzida, obteve pontuação superior a 80.000 pontos no *Ranking* Siconfi (índice de qualidade da informação contábil e fiscal – ICF/Siconfi)?[2]

☐ Sim ☐ Não

Gate: o GCSP estabelece a pontuação mínima no *Ranking* Siconfi como condição obrigatória de qualificação do sistema de custos neste estágio, independentemente da maturidade demonstrada nas demais dimensões, como mecanismo de indução à melhoria contínua da qualidade da informação contábil e fiscal da entidade.

DIMENSÃO GOV (GOVERNANÇA)

E1.GOV.1 – [O] Existência de responsável designado

Existe unidade organizacional, setor ou servidor formalmente designado (por portaria, ato normativo interno, ou atribuição funcional

[2] Nota: considerar a pontuação vigente no *Ranking* Siconfi na data de realização da avaliação. Não aplicável para instituições federais.

registrada) como responsável pela apuração e acompanhamento de custos, ainda que como atribuição não exclusiva?

☐ Sim ☐ Não

Gate: sem responsável identificável, não há a quem atribuir a execução e continuidade do processo.

E1.GOV.2 – [O] Constituição da Unidade Gestora de Custos

Existe uma Gestora Central de Custos (GCC) formalmente constituída (por portaria, decreto, ato normativo interno ou disposição regimental), ainda que vinculada a uma estrutura já existente (ex.: contabilidade, planejamento, controle interno) e sem exclusividade de atribuições?

☐ Sim ☐ Não

Gate: sem uma Unidade Gestora de Custos constituída, não há instância responsável por coordenar, consolidar e validar o processo de custos, o que compromete a atribuição de pontuação às demais dimensões deste estágio. Esta nota é cumulativa e não substitutiva do *Gate* da questão anterior.

E1.GOV.3 – [P] Estrutura de Governança e Responsabilidades

Como estão definidas as responsabilidades pela geração e validação dos dados de custos?

- ☐ Não há clareza sobre as responsabilidades de geração e validação dos dados de custos: 0
- ☐ Existe uma Gestora Central de Custos (GCC) definida, mas ela atua sem a colaboração formal das Detentora dos Sistemas Estruturantes (DSE): 1
- ☐ A alta administração aprovou o ato normativo que institui o sistema de custos, definindo a GCC e estabelecendo as DSE responsáveis pelo fornecimento dos dados de pessoal e contabilidade: 2
- ☐ N/A

E1.GOV.4 – [O] Atuação da Gestora Central de Custos

A Gestora Central de Custos (GCC) exerce, ainda que de forma simplificada, sua função no estágio inicial, participando da identificação e validação dos objetos de custos, coordenando o cadastro inicial e consolidando as primeiras informações produzidas?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a ausência de atuação efetiva da GCC, mesmo que simplificada, impede a atribuição de pontuação às demais dimensões neste

estágio, por não haver coordenação e consolidação mínimas do processo de custos.

E1.GOV.5 – [O] Detentora dos Sistemas Estruturantes (DSE)

As Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) atendem aos seguintes pré-requisitos mínimos para o estágio inicial?

- ☐ O departamento de contabilidade garante a qualidade e a consistência dos registros contábeis dos custos com pessoal, observada a competência dos fatos geradores[3]
- ☐ A área de tecnologia da informação garante a disponibilidade e o funcionamento dos sistemas-fonte (Contabilidade, RH e SIC)

Resultado do *gate*:

- ☐ Sim – ambos os requisitos são atendidos
- ☐ Não – um ou mais requisitos não são atendidos

Gate: a ausência de qualquer um dos requisitos (qualidade/consistência dos registros contábeis de pessoal ou disponibilidade dos sistemas-fonte) impede a atribuição de pontuação às demais dimensões neste estágio, por comprometer a base de dados exclusiva exigida para o estágio inicial.

E1.GOV.6 – [P] Grau de capacitação da(s) pessoa(s) responsável(is)

A(s) pessoa(s) responsável(is) pela apuração de custos, no âmbito da Gestora Central de Custos (GCC), possui(em) que nível de capacitação técnica na área?

- ☐ Nenhuma capacitação formal; conhecimento empírico apenas: 0
- ☐ Capacitação pontual (cursos isolados, treinamentos introdutórios), sem reforço contínuo: 1
- ☐ Capacitação consistente e continuada (cursos regulares, certificações, ou formação específica em custos públicos): 2
- ☐ N/A

[3] Apesar da questão TP.5 já avaliar essa dimensão, neste momento busca-se avaliar essa consistência com especial atenção aos registros de custos com pessoal.

E1.GOV.7 – [P] Suficiência da equipe frente ao Objeto de Avaliação

A quantidade e dedicação de pessoas envolvidas na Gestora Central de Custos (GCC) é suficiente para sustentar a apuração de custos no nível de detalhe exigido pelo(s) objeto(s) de avaliação declarado(s) no item 5 do Anexo?

- ☐ Equipe insuficiente, comprometendo a apuração do objeto declarado: 0
- ☐ Equipe suficiente para atender parcialmente ao objeto declarado, com sobrecarga ou dependência de poucas pessoas: 1
- ☐ Equipe suficiente e adequadamente dimensionada para o objeto declarado: 2
- ☐ N/A

ESTÁGIO 2 – ESTRUTURADO

DIMENSÃO MET (METODOLOGIA)

E2.MET.1 – [O] Consolidação metodológica

A metodologia de custeio adotada no Estágio 1 foi aplicada de forma consistente e documentada por pelo menos três ciclos de apuração consecutivos (não apenas testada uma única vez)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que a metodologia não foi apenas iniciada (E1), mas sustentada ao longo do tempo – condição mínima de maturidade de processo, independentemente de qual método de custeio está em uso.

E2.MET.2 – [O] Evolução para custeio por absorção parcial

O método de custeio adotado neste estágio é o custeio por absorção parcial (evolução em relação ao método do Estágio 1)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a evolução técnica exigida para o Estágio 2 – a adoção de um método de custeio mais completo que o utilizado em E1. Esta condição é avaliada de forma independente da consolidação temporal (E2.MET.1); a entidade deve atender a ambos os *gates* para avançar, mas cada um documenta uma dimensão distinta da maturidade (estabilidade de processo vs. sofisticação técnica).

E2.MET.3 – [P] Alocação de Custos Indiretos

Qual o nível de maturidade da entidade quanto à alocação dos custos indiretos aos objetos de custos?

- ☐ A entidade permanece utilizando apenas o custeio direto, ignorando a relevância dos custos indiretos: 0
- ☐ A entidade realiza rateios de custos indiretos, mas de forma arbitrária, sem memória de cálculo documentada ou critérios técnicos padronizados: 1
- ☐ A entidade aplica o método de Absorção Parcial, alocando custos indiretos de suporte às atividades finalísticas com base em direcionadores de custos e critérios técnicos documentados: 2
- ☐ N/A

E2.MET.4 – [P] Tratamento de custos e integração com outras informações

Como a metodologia trata a integração analítica entre custos e outras dimensões de gestão (orçamentária, patrimonial, desempenho)?

- ☐ Sem integração; custos apurados isoladamente: 0
- ☐ Integração parcial com apenas uma dimensão (ex.: orçamentária): 1
- ☐ Integração com duas dimensões (ex.: orçamentária e patrimonial/VPD): 2 ☐Integração plena com múltiplas dimensões, permitindo análises cruzadas (custo x orçamento x desempenho/produto entregue): 3
- ☐ N/A

E2.MET.5 – [P] Aderência técnica às normas de custos (PCASP e correlatas)[4]

Em que medida o método de custeio aplicado observa, na prática, os conceitos técnicos previstos nas normas de custos aplicadas ao setor público (ex.: tratamento de depreciação, custo de oportunidade, custos indiretos, distinção entre custo e despesa)?

- ☐ Aderência baixa: método aplicado de forma genérica, sem observância consistente dos conceitos técnicos normativos: 0
- ☐ Aderência parcial: alguns conceitos técnicos são observados (ex.: depreciação), mas outros são ignorados ou tratados de forma inadequada: 1

[4] Esta questão representa o avanço, no Estágio 2, da verificação binária feita no TP.6 (existência de adoção do PCASP) para uma avaliação de *grau de aderência técnica efetiva* do método de custeio às normas, consistente com a maior maturidade esperada nesta fase.

- ☐ Aderência substancial: a maioria dos conceitos técnicos normativos é observada de forma consistente: 2
- ☐ Aderência plena: todos os conceitos técnicos relevantes são observados de forma sistemática e documentada, com respaldo normativo interno: 3
- ☐ N/A

DIMENSÃO AMP (AMPLITUDE)

E2.AMP.1 – [O] Expansão da cobertura de objetos e elementos de custos

A cobertura de custeio foi expandida além do mínimo declarado no Estágio 1, atendendo cumulativamente: (i) mais de um objeto de custeio; (ii) 5 ou mais funções de governo; (iii) materialidade acumulada igual ou superior a 20% do orçamento total executado (despesas liquidadas) Poder ou Órgão; e (iv) apuração cobrindo mais dois elementos de custos adicionais (Materiais de consumo e Depreciação), além do elemento mínimo exigido no Estágio 1?[5]

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que a amplitude não ficou estática no mínimo do E1 em nenhuma de suas quatro frentes – objetos, funções, materialidade e elementos de custo –, condicionando o enquadramento no Estágio 2 à evolução simultânea de todas elas.

E2.AMP.2 – [P] Abrangência de objetos de custeio

Quantos objetos de custos são efetivamente apurados de forma sistemática?

- ☐ Um único objeto: 0
- ☐ Três objetos: 1
- ☐ Cinco objetos: 2
- ☐ Sete ou mais objetos: 3
- ☐ N/A

[5] Nota técnica: os critérios (i)-(iii) ancoram o nível 1 das escalas pontuáveis de AMP.2 (variedade de objetos) e AMP.3/AMP.4 (funções orçamentárias e materialidade, respectivamente); o critério (iv) ancora, da mesma forma, o nível 1 da escala pontuável correspondente a elementos de custo. Assim, nenhum dos quatro critérios deve ser recontado como constatação nova nas questões de grau – a superação do *gate* já representa o piso (nível 1) de cada uma das quatro escalas.

E2.AMP.3 – [P] Cobertura organizacional

Qual a proporção de funções de governo já coberta pela apuração de custos?

- ☐ Cobertura incipiente, menos de cinco funções: 0
- ☐ Cobertura básica para o estágio, mínimo cinco funções: 1
- ☐ Cobertura ampliada para o estágio, mínimo dez funções: 2
- ☐ Cobertura quase total ou total, mais de 90% das funções: 3
- ☐ N/A

E2.AMP.4 – [P] Cobertura orçamentária

Qual a proporção do orçamento executado pelo Poder ou Órgão está coberta pela apuração de custos (materialidade acumulada dos objetos custeados)?

- ☐ Cobertura incipiente, inferior a 20% do orçamento executado: 0
- ☐ Cobertura básica para o estágio, entre 20% e 40% do orçamento executado: 1
- ☐ Cobertura ampliada para o estágio, entre 40% e 60% do orçamento executado: 2
- ☐ Cobertura quase total ou total, acima de 60% do orçamento executado: 3
- ☐ N/A

E2.AMP.5 – [P] Ampliação dos elementos de custos

Além do elemento de custo mínimo exigido no Estágio 1, quantos elementos de custo são efetivamente apurados de forma sistemática?[6]

- ☐ Apenas o mínimo do E1: 0
- ☐ Dois elementos adicionais (nível-piso do *gate*): 1
- ☐ Três a quatro elementos de custo apurados: 2
- ☐ Cinco ou mais elementos: 3
- ☐ N/A

[6] **Nota técnica:** esta questão mede a cobertura/quantidade de elementos de custo apurados (dimensão de amplitude), e não a qualidade ou o regime de reconhecimento desses elementos. A verificação de que os elementos "materiais de consumo" e "depreciação" – quando presentes – são reconhecidos pelo regime de competência é tratada separadamente em E2.PRO.4. As duas questões são complementares: AMP.5 responde "quantos/quais elementos são apurados"; PRO.4 responde "como esses elementos são reconhecidos no tempo".

DIMENSÃO TEC (TECNOLOGIA)

E2.TEC.1 – [O] Atributos obrigatórios dos objetos de custos

O Sistema de Informação de Custos (SIC) ou módulo de outro sistema utilizado para a finalidade de geração das informações de custos passaram a permitir o cadastramento dos objetos de custos com todos atributos obrigatórios exigíveis para o estágio 2 de maturidade abaixo relacionados?

Atributos de identificação:

☐ Descrição
☐ Unidade Gestora/Jurisdicionada
☐ Responsáveis
☐ Modelo de gestão
☐ Quantitativo de EPs vinculados

Atributos de dimensão operacional e de capacidade:

☐ Endereço
☐ Natureza
☐ Condição
☐ Turno de funcionamento
☐ Capacidade instalada vs. capacidade utilizada
☐ Área construída

Atributos de dimensão orçamentária e financeira:

☐ Funções e subfunções de governo

Resultado do *gate*:

☐ Sim – todos os atributos obrigatórios estão presentes
☐ Não – um ou mais atributos não estão atendidos

Gate: a ausência de qualquer atributo obrigatório (identificação, operacional/capacidade, orçamentário/financeiro) impede a atribuição de pontuação às demais dimensões neste estágio, por não haver base cadastral mínima e suficiente do(s) objeto(s) de custo(s) para o nível de detalhamento exigido no Estágio 2.

E2.TEC.2 – [O] Sistema de custos integrado

O sistema utilizado para apuração de custos está integrado (automaticamente, por interface estruturada ou mesmo por mecanismos de exportação de dados) com os novos sistemas estruturantes exigíveis para este estágio (controles patrimoniais: estoques e bens móveis e imóveis), eliminando a dependência de lançamentos manuais paralelos para a apuração básica?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que a tecnologia avançou de solução isolada/manual (compatível com E1) para integração mínima, condição de maturidade tecnológica.

E2.TEC.3 – [P] Grau de automação da apuração

Como ocorre a geração das informações de custos?

- ☐ Manual, com lançamentos e cálculos feitos em planilhas eletrônicas: 0
- ☐ Semiautomática, com extração de dados de sistemas seguida de processamento manual (planilhas alimentadas por exportações): 1
- ☐ Automatizada, com sistema dedicado que processa e calcula custos, mas com necessidade de ajustes manuais recorrentes: 2
- ☐ Totalmente automatizada, com sistema integrado que processa, calcula e disponibiliza os custos sem intervenção manual recorrente: 3
- ☐ N/A

E2.TEC.4 – [P] Confiabilidade e auditabilidade do sistema

O sistema utilizado permite rastreabilidade e auditoria das informações de custos?

- ☐ Sem trilha de auditoria; dados não rastreáveis à origem: 0
- ☐ Trilha de auditoria parcial, permitindo rastrear alguns dados-fonte, mas não todo o processo: 1
- ☐ Trilha de auditoria consistente, permitindo rastrear a maior parte do processo de apuração até a origem: 2
- ☐ Trilha de auditoria completa e sistemática, com rastreabilidade integral (dado a dado) e registro de alterações (log): 3
- ☐ N/A

E2.TEC.5 – [P] Disseminação e acesso às informações de custos

Como as informações de custos são disponibilizadas aos usuários (gestores, controle interno, sociedade)?

- ☐ Não há disponibilização estruturada; informações acessadas apenas mediante solicitação direta à equipe responsável: 0
- ☐ Disponibilização por meio de relatórios estáticos (planilhas, documentos) enviados periodicamente aos interessados: 1
- ☐ Disponibilização por meio de relatórios gerenciais estruturados, com certa regularidade e padronização, ainda que sem ferramenta de autoatendimento: 2
- ☐ Disponibilização por meio de painel/portal de BI ou ferramenta de autoatendimento, com atualização automática e acesso direto pelos usuários: 3
- ☐ N/A

DIMENSÃO PRO (PROCESSOS)

E2.PRO.1 – [O] Formalização e institucionalização do processo

O processo de apuração de custos está formalizado em normativo interno (portaria, manual, instrução normativa) que define responsáveis, periodicidade e fluxo, e esse normativo está efetivamente em vigor (não apenas em elaboração)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que o processo deixou de depender de prática informal/pessoal (compatível com E1) para institucionalização formal, condição de maturidade.

E2.PRO.2 – [P] Periodicidade e regularidade da apuração

Com que regularidade a apuração de custos é efetivamente realizada e disponibilizada?

- ☐ Apuração eventual/esporádica, sem periodicidade definida: 0
- ☐ Apuração anual: 1
- ☐ Apuração semestral ou trimestral: 2
- ☐ Apuração mensal ou com periodicidade ainda mais frequente, de forma consistente: 3
- ☐ N/A

E2.PRO.3 – [O] Aderência ao regime de competência (NBC TSP 34 / MCASP) – SIC[7]

A acumulação dos custos no(s) objeto(s) considera o regime de competência para os elementos "materiais de consumo" e "depreciação"?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a apuração de custos que ignore o regime de competência para os elementos de consumo de materiais e depreciação – reconhecendo-os, por exemplo, apenas no desembolso financeiro ou na aquisição, em vez de no consumo/uso do ativo – distorce o resultado da informação de custos e contraria a NBC TSP 34 e o MCASP, comprometendo a confiabilidade da apuração exigida neste estágio.

E2.PRO.4 – [P] Depreciação dos Ativos

Qual o nível de maturidade do cálculo e da atribuição da depreciação dos ativos imobilizados aos respectivos centros de custo?

- ☐ Não há cálculo sistemático da depreciação dos bens móveis e imóveis, ou, quando existente, ela não é apropriada aos centros de custo responsáveis pelos ativos: 0
- ☐ A depreciação é calculada com base no cadastro patrimonial, mas de forma não sistemática, com metodologia inconsistente, ou sua atribuição aos respectivos centros de responsabilidade é apenas parcial ou pouco confiável: 1
- ☐ A depreciação é calculada de forma sistemática e consistente, a partir de um cadastro patrimonial confiável e atualizado, sendo devidamente apropriada aos centros de custo aos quais os respectivos ativos estão vinculados: 3
- ☐ N/A

E2.PRO.5 – [P] Controle de Estoques

Qual o nível de maturidade do controle de estoques (materiais de consumo, medicamentos, materiais para manutenção, entre outros) para fins de apuração dos custos?

- ☐ Não há controle sistemático de estoques, impedindo a apuração confiável do consumo de materiais pelos centros de custo: 0

[7] Nota técnica: esta questão pressupõe que os elementos "materiais de consumo" e "depreciação" já estejam entre os elementos efetivamente apurados pela entidade – condição avaliada em E2.AMP.5.

- ☐ Existe um controle de estoques, mas ele está desatualizado, não valorizado adequadamente ou não permite associar as saídas de materiais aos respectivos centros de responsabilidade: 1
- ☐ O sistema de controle de estoques é confiável, atualizado e permite identificar a quantidade, o valor e o objeto de custo consumidor para fins de apuração dos custos: 2
- ☐ N/A

E2.PRO.6 – [P] Conciliação entre Custos e Contabilidade

Qual a periodicidade e conciliação da apuração de custos com a contabilidade?

- ☐ Os dados de custos são apurados sem periodicidade definida e não há conciliação com a contabilidade: 0
- ☐ A apuração é realizada mensalmente, mas as divergências entre os custos apropriados no SIC e as VPDs registradas no SIAFIC superam 2%: 1
- ☐ A GCC realiza a conciliação mensal obrigatória entre as VPDs do SIAFIC (pessoal, materiais e depreciação) e os custos do SIC, mantendo as divergências abaixo de 2% com validação formal: 2
- ☐ N/A

E2.PRO.7 – [O] Qualidade da informação contábil

A entidade, em razão da qualidade da informação contábil produzida, obteve pontuação superior a 100.000 pontos no *Ranking* Siconfi (índice de qualidade da informação contábil e fiscal – ICF/Siconfi)?[8]

☐ Sim ☐ Não

Gate: o GCSP estabelece a pontuação mínima no *Ranking* Siconfi como condição obrigatória de qualificação do sistema de custos neste estágio, independentemente da maturidade demonstrada nas demais dimensões, como mecanismo de indução à melhoria contínua da qualidade da informação contábil e fiscal da entidade.

[8] Nota: considerar a pontuação vigente no *Ranking* Siconfi na data de realização da avaliação. Não aplicável para as instituições federais.

DIMENSÃO GOV (GOVERNANÇA)

E2.GOV.1 – [O] Atuação ampliada da Gestora Central de Custos

A Gestora Central de Custos, superando a atuação simplificada do estágio inicial, exerce as seguintes funções exigidas para este estágio?

- ☐ Documenta a metodologia de apuração dos novos elementos de custos incorporados neste estágio
- ☐ Fornece/valida as informações operacionais (dados físicos, como número de atendimentos) necessárias à apuração
- ☐ Valida a coerência dos custos apurados para suas unidades
- ☐ Capacita os gestores operacionais no uso dos relatórios de custos

Resultado do *gate*:

- ☐ Sim – todos os requisitos são atendidos
- ☐ Não – um ou mais requisitos não são atendidos

Gate: a ausência de qualquer uma dessas funções compromete o engajamento dos gestores operacionais e a formalização de processos exigida neste estágio, impedindo a atribuição de pontuação às demais dimensões.

E2.GOV.2 – [O] Engajamento da Alta Administração como demandante

A Alta Administração, superando o papel de mera patrocinadora do estágio inicial, atua como demandante das informações de custos, solicitando relatórios comparativos e sinalizando formalmente (e-mails, atas, despachos, ofícios) a importância gerencial dos dados gerados?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a ausência de demanda ativa da Alta Administração indica que a informação de custos não está sendo internalizada como insumo de gestão, condição exigida para a evolução da governança neste estágio.

E2.GOV.3 – [O] Detentora dos Sistemas Estruturantes (DSE) – requisitos ampliados

As Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE) do sistema atendem aos seguintes requisitos adicionais exigidos para este estágio?

- ☐ O departamento de contabilidade garante a correta classificação dos consumos de materiais e da depreciação dos ativos

☐ O departamento de contabilidade apoia a definição de critérios para alocação dos custos indiretos

Resultado do *gate*:

☐ Sim – todos os requisitos são atendidos
☐ Não – um ou mais requisitos não são atendidos

Gate: a ausência de qualquer um desses requisitos compromete a base de dados exigida para a ampliação de elementos e a alocação de custos indiretos neste estágio. Esta nota é cumulativa e não substitutiva dos *gates* de E1.PES.4. A condição de integração tecnológica entre o SIC e os sistemas de controle de estoques e patrimônio é tratada exclusivamente em E2.TEC.2, evitando dupla verificação do mesmo requisito.

E2.GOV.4 – [O] Equipe capacitada e dedicada

Existe equipe com dedicação específica (ainda que não exclusiva) às atividades de custos, com capacitação formal comprovada (cursos, certificações, treinamentos específicos em custos aplicados ao setor público) – superando o estágio de responsável designado sem capacitação formal (E1)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que a condição mínima de "responsável designado" do E1 evoluiu para capacitação formal comprovada, condição de maturidade em pessoas.

E2.GOV.5 – [P] Suficiência da equipe frente ao Objeto de Avaliação

A quantidade e dedicação de pessoas envolvidas na Gestora Central de Custos (GCC) é suficiente para sustentar a apuração de custos no nível de detalhe e na amplitude exigidos pelo(s) objeto(s) de avaliação declarado(s) no item 5 do Anexo, considerando a ampliação de objetos, elementos de custo e funções de governo exigida neste estágio (cf. E2.AMP.1)?

☐ Equipe insuficiente, comprometendo a apuração do objeto declarado mesmo após a ampliação de escopo deste estágio: 0
☐ Equipe suficiente para atender parcialmente ao objeto declarado, com sobrecarga ou dependência de poucas pessoas diante do volume ampliado de objetos/elementos: 1

- ☐ Equipe suficiente e adequadamente dimensionada para o objeto declarado, absorvendo a ampliação de escopo deste estágio sem sobrecarga estrutural: 2
- ☐ N/A

E2.GOV.6 – [P] Nível de capacitação da equipe

Qual o grau de capacitação técnica da equipe envolvida em custos?

- ☐ Sem capacitação formal específica; conhecimento empírico/autodidata: 0
- ☐ Capacitação básica pontual (ex.: participação em um treinamento/curso introdutório): 1
- ☐ Capacitação estruturada e recorrente (ex.: cursos periódicos, participação em redes/grupos técnicos de custos): 2
- ☐ Capacitação avançada e continuada (ex.: pós-graduação/especialização na área, certificações específicas, atuação em grupos técnicos nacionais): 3
- ☐ N/A

E2.GOV.7 – [P] Estabilidade e retenção da equipe

Qual o grau de estabilidade da equipe responsável por custos?

- ☐ Alta rotatividade, sem histórico de permanência (menos de 1 ano em média): 0
- ☐ Rotatividade moderada, permanência média entre 1 e 2 anos: 1
- ☐ Equipe relativamente estável, permanência média entre 2 e 4 anos: 2
- ☐ Equipe estável e consolidada, permanência média superior a 4 anos, com plano de sucessão ou redundância de conhecimento: 3
- ☐ N/A

DIMENSÃO USO (USO DA INFORMAÇÃO)

E2.USO.1 – [P] Utilização dos Custos no Planejamento e Orçamento

Qual o nível de maturidade da entidade quanto à utilização das informações de custos no processo de planejamento e elaboração orçamentária?

- ☐ As informações de custos não influenciam o planejamento ou o orçamento: 0
- ☐ Os relatórios de custos são enviados para a área de planejamento, mas são ignorados na elaboração do orçamento (PPA, LDO, LOA): 1
- ☐ A GCC produz mensalmente relatórios de Análise de Desvios (Real vs. Padrão) e as informações de custos unitários históricos são utilizadas formalmente como insumo para a elaboração do orçamento e fixação de metas de eficiência na LDO: 2
- ☐ N/A

E2.USO.2 – [P] Uso das informações de custos na gestão

Em que medida as informações de custos produzidas são efetivamente utilizadas em processos de decisão?

- ☐ Não utilizadas; apuração é apenas cumprimento formal, sem uso gerencial: 0
- ☐ Uso pontual/esporádico, em situações isoladas (ex.: resposta a demandas de auditoria): 1
- ☐ Uso recorrente em processos específicos (ex.: subsídio ao PLOA, prestação de contas): 2
- ☐ Uso sistemático e integrado à tomada de decisão gerencial corrente (ex.: avaliação de eficiência, revisão de programas, decisões de alocação orçamentária): 3
- ☐ N/A

E2.USO.3 – [P] Cálculo de Custos Unitários e *Benchmarking*

Qual o nível de aproveitamento das informações quanto ao cálculo de custos unitários e sua utilização para comparação entre unidades?

- ☐ As informações de custos não são utilizadas para comparações: 0
- ☐ A entidade calcula custos totais, mas não consegue estabelecer indicadores de custos unitários confiáveis por falta de dados físicos: 1
- ☐ A entidade calcula custos unitários básicos (ex.: custo por consulta na UBS, custo por aluno na escola) utilizando variáveis físicas padronizadas, permitindo o *benchmarking* entre unidades similares: 3
- ☐ N/A

ESTÁGIO 3 – GERENCIADO

DIMENSÃO MET (METODOLOGIA)

E3.MET.1 – [O] Detalhamento por objeto de custo

O custeio é apurado com detalhamento nível 1 no objeto de custo, permitindo a atribuição de custos por áreas funcionais dentro de cada objeto de custo?

☐ Sim ☐ Não

Gate: assegura que a informação de custos deste estágio não seja apenas agregada institucionalmente, mas sim segmentada por áreas funcionais – pré-requisito para que a análise de desempenho (real vs. padrão) seja atribuível a um gestor/unidade específica, e não apenas ao órgão como um todo.

E3.MET.2 – [O] Sistema de acumulação (Contínua + Ordem de Serviço/Produção)

O sistema de custeio combina a acumulação contínua (por período) com acumulação por ordem de serviço ou produção, permitindo apuração de custos vinculada a eventos/processos específicos além do fluxo temporal regular?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica o salto metodológico característico do E3 em relação ao E2 – a coexistência dos dois sistemas de acumulação é condição estrutural para viabilizar análises de desempenho por processo/produto/serviço específico, não apenas por período. Sem essa combinação, o estágio não sustenta as capacidades esperadas de análise tática.

E3.MET.3 – [O] Aderência aos critérios de rateio de custos indiretos[9]

Os custos indiretos apropriados aos objetos de custeio pelo método de absorção parcial observam os critérios de direcionadores ou métodos de rateio estabelecidos no Anexo 2 do GCSP, por tipo de elemento de custo?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que a sofisticação técnica exigida pelo incremento de novos elementos de custo neste estágio (uso de direcionadores e critérios de rateio mais adequados) segue o referencial metodológico

[9] Conforme Anexo 2 do GCSP – Critérios de alocação de custos indiretos por elemento de custo.

único definido pelo Anexo 2, evitando que cada entidade adote critérios próprios e não padronizados para a alocação indireta. A não observância dos critérios do Anexo 2 para rateios compromete a comparabilidade e a confiabilidade técnica exigidas neste estágio.

DIMENSÃO AMP (AMPLITUDE)

E3.AMP.1 – [O] Expansão da cobertura de objetos e elementos de custos

A cobertura de custeio foi ampliada em relação ao mínimo declarado no Estágio 2, atendendo cumulativamente: (i) mais de um objeto de custeio; (ii) 5 ou mais funções de governo (apenas para Poder Executivo); (iii) materialidade acumulada igual ou superior a 50% do orçamento executado (despesas liquidadas) para o Poder ou Órgão; (iv) apuração cobrindo elementos de custos adicionais relacionados aos serviços exigíveis para este nível (energia elétrica, água e esgoto, telefonia, internet, dentre outros, conforme definidos no Anexo 2 do GCSP), além dos elementos mínimos exigidos nos estágios anteriores?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que a amplitude continua a se expandir, condicionando o enquadramento no Estágio 3 à evolução coberta nessa questão.

E3.AMP.2 – [P] Abrangência de objetos de custeio

Quantos objetos de custos são efetivamente apurados de forma sistemática?

☐ Um único objeto: 0
☐ Cinco objetos: 1
☐ Dez objetos: 2
☐ Vinte ou mais objetos: 3
☐ N/A

E3.AMP.3 – [P] Cobertura organizacional

Qual a proporção de funções de governo já coberta pela apuração de custos?

☐ Cobertura incipiente, menos de cinco funções: 0
☐ Cobertura básica para o estágio, mínimo cinco funções: 1
☐ Cobertura ampliada para o estágio, mínimo dez funções: 2
☐ Cobertura quase total ou total, mais de 90% das funções: 3
☐ N/A

E3.AMP.4 – [P] Cobertura orçamentária

Qual a proporção do orçamento executado pelo Poder ou Órgão está coberta pela apuração de custos (materialidade acumulada dos objetos custeados)?

- ☐ Cobertura incipiente, inferior a 30% do orçamento executado: 0
- ☐ Cobertura básica para o estágio, entre 30% e 50% do orçamento executado: 1
- ☐ Cobertura ampliada para o estágio, entre 50% e 70% do orçamento executado: 2
- ☐ Cobertura quase total ou total, acima de 70% do orçamento executado: 3
- ☐ N/A

E3.AMP.5 – [P] Ampliação dos elementos de custos

Além do elemento de custo mínimo exigido nos Estágios 1 e 2, quantos elementos de custo são efetivamente apurados de forma sistemática?

- ☐ Apenas o mínimo dos estágios 1 e 2: 0
- ☐ Todos os elementos adicionais exigíveis para o nível 3 (Anexo 2 GCSP – piso do *gate*): 1
- ☐ Cinco ou mais elementos de custos além dos exigíveis para o nível 3: 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO TEC (TECNOLOGIA)

E3.TEC.1 – [O] Atributos obrigatórios ampliados do objeto de custo

O sistema associa aos objetos de custos, todos atributos já exigidos até esse estágio, conforme segue?

Atributos de identificação

- ☐ Descrição
- ☐ Unidade Gestora/Jurisdicionada
- ☐ Responsáveis
- ☐ Modelo de gestão
- ☐ Quantitativo de EPs vinculados

Atributos de dimensão operacional e de capacidade

☐ Endereço
☐ Natureza
☐ Condição
☐ Turno de funcionamento
☐ Capacidade instalada x capacidade utilizada
☐ Área construída
☐ Tipo de gestão

Atributos de dimensão orçamentária e financeira:

☐ Funções e subfunções de governo

Atributos de dimensão complexidade e especialização
☐ Nível de complexidade do serviço
☐ Especialização/Foco de atuação
☐ Cadastros em sistemas nacionais

Atributos dimensão recursos humanos

☐ Proporção de profissionais especializados

Atributos dimensão de demanda e perfil do público
☐ Perfil socioeconômico do público atendido
☐ Abrangência do atendimento

Atributos de dimensão tecnológica e de infraestrutura

☐ Nível de informatização
☐ Fonte de energia predominante
☐ Tipo de abastecimento de água

Atributos de dimensão temporal e sazonalidade

☐ Sazonalidade do serviço

Atributos dimensão sustentabilidade e conformidade

☐ Acessibilidade

Resultado do *gate*:

☐ Sim – todos os atributos obrigatórios estão presentes

☐ Não – um ou mais atributos não estão atendidos

Gate: verifica o salto qualitativo do E3 em relação aos estágios anteriores – a exigência de atributos multidimensionais (identificação, capacidade operacional, complexidade, infraestrutura tecnológica e sazonalidade) reflete a necessidade de contextualizar o custo com variáveis explicativas de desempenho, essenciais para a análise de desvios real vs. padrão e para decisões táticas que considerem heterogeneidade de condições operacionais entre unidades. Por tratar-se de um conjunto amplo e heterogêneo de atributos que caracteriza estruturalmente o estágio, o *gate* é binário de "tudo ou nada": a ausência de qualquer grupo compromete a comparabilidade transversal entre objetos de custos.

E3.TEC.2 – [O] Integração com sistema de Gestão de Contratos

O sistema de custos está integrado (via interface automatizada ou módulo único) ao sistema de Gestão de Contratos, permitindo que dados contratuais, especialmente relacionados a serviços de terceiros alimentem diretamente a apuração de custos?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a condição estrutural exigida no E3 de que a informação contratual deixe de ser inserida manualmente ou de forma paralela, tornando-se fonte automatizada e íntegra de dados de custo. Essa integração é pré-requisito para a confiabilidade das análises de desempenho baseadas em custos de contratos (mão de obra terceirizada, materiais, serviços), e sua ausência compromete a rastreabilidade exigida neste estágio.

E3.TEC.3 – [P] Nível de automação da apuração de custos (recalibrado)[10]

Qual o nível de automação do processo de apuração de custos (captura, rateio, consolidação)?

- ☐ Predominantemente manual, com apoio pontual de planilhas: 0
- ☐ Parcialmente automatizado (captura automática, mas rateio/consolidação manual): 1
- ☐ Majoritariamente automatizado, com poucas intervenções manuais residuais: 2

[10] Nota: o que em E2 correspondia ao patamar máximo (automação de captura) passa a ser patamar intermediário (nível 1) em E3, elevando a régua para exigir automação do rateio, etapa tipicamente manual e sujeita a erro.

- ☐ Integralmente automatizado, incluindo rateio de custos indiretos por regras parametrizadas no sistema: 3
- ☐ N/A

E3.TEC.4 – [P] Auditabilidade e rastreabilidade (recalibrado)[11]

Qual o nível de rastreabilidade das informações de custo no sistema?

- ☐ Não há trilha de auditoria; dados podem ser alterados sem registro: 0
- ☐ Há log básico de alterações, sem versionamento de parâmetros de rateio: 1
- ☐ Há trilha de auditoria completa (quem, quando, o quê) e versionamento de critérios de rateio/direcionadores: 2
- ☐ Trilha de auditoria completa, versionamento de critérios e rastreabilidade de ponta a ponta (do lançamento contábil de origem até o objeto de custo final, passando pelos registros nos sistemas estruturantes de origem do dado primário), com relatórios de auditoria extraíveis pelo sistema: 3
- ☐ N/A

DIMENSÃO PRO (PROCESSOS)

E3.PRO.1 – [O] Aderência ao regime de competência (NBC TSP 34/ MCASP) – SIC[12]

A acumulação dos custos no(s) objeto(s) considera o regime de competência para os elementos energia elétrica, água e esgoto, telefonia e internet?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a apuração de custos que ignore o regime de competência para os elementos energia elétrica, água e esgoto, telefonia e internet – reconhecendo-os, por exemplo, apenas no desembolso financeiro ou na aquisição, em vez de no consumo/uso dos serviços – distorce o resultado da informação de custos e contraria a NBC TSP 34 e o MCASP, comprometendo a confiabilidade da apuração exigida neste estágio.

---

[11] Nota: em E2 o topo da escala tipicamente correspondia ao nível 2 aqui descrito; em E3 esse patamar passa a ser intermediário, exigindo rastreabilidade ponta a ponta como novo teto, compatível com o uso tático da informação de custos.

[12] Nota técnica: esta questão pressupõe que os elementos "materiais de consumo" e "depreciação" já estejam entre os elementos efetivamente apurados pela entidade – condição avaliada em E2.AMP.5.

E3.PRO.2 – [O] Qualidade da informação contábil

A entidade, em razão da qualidade da informação contábil produzida, obteve pontuação superior a 140.000 pontos no *Ranking* Siconfi (índice de qualidade da informação contábil e fiscal – ICF/Siconfi)?[13]

☐ Sim ☐ Não

Gate: o GCSP estabelece a pontuação mínima no *Ranking* Siconfi como condição obrigatória de qualificação do sistema de custos neste estágio, independentemente da maturidade demonstrada nas demais dimensões, como mecanismo de indução à melhoria contínua da qualidade da informação contábil e fiscal da entidade.

E3.PRO.3 – [P] Integração e Atribuição Analítica de Contratos de Serviços Terceirizados

Qual o nível de maturidade do sistema de custos da entidade quanto à integração entre o SIC e o Sistema de Gestão de Contratos para atribuição dos custos de serviços terceirizados?

- ☐ Os custos com contratos de prestação de serviços continuados são apropriados de forma global ou manual: 0
- ☐ O sistema de gestão de contratos está integrado ao SIAFIC, mas o SIC não consegue rastrear o consumo analítico por objeto de custo: 1
- ☐ O SIC está integrado ao Sistema de Gestão de Contratos, permitindo atribuir analiticamente os custos de serviços terceirizados diretamente aos objetos consumidores: 2
- ☐ N/A

E3.PRO.4 – [O] Custo-padrão como meta de desempenho

A entidade adota o Custo-padrão como meta de desempenho, utilizando o Custo Histórico para atribuição e evidenciação?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a adoção do Custo-padrão como meta de desempenho é essencial para a gestão tática e a melhoria contínua, permitindo identificar oportunidades de eficiência e otimização nos processos.

[13] Nota: considerar a pontuação vigente no *Ranking* Siconfi na data de realização da avaliação. Não aplicável para as instituições federais.

E3.PRO.5 – [P] Custo-padrão e Metas de Desempenho: uso gerencial

Qual o nível de maturidade do sistema de custos da entidade quanto à definição de metas de custos e à utilização do custo-padrão como referência de desempenho?

- ☐ A entidade utiliza apenas o custo histórico como referência para planejamento e tomada de decisão: 0
- ☐ A entidade definiu metas de custos, mas elas são baseadas em intuição ou projeções orçamentárias simples, sem estudos técnicos de custo-padrão: 1
- ☐ A entidade adota o Custo-Padrão como meta de desempenho para serviços prioritários: 3
- ☐ N/A

DIMENSÃO GOV (GOVERNANÇA)

E3.GOV.1 – [O] Papel da Administração na política de gestão de custos

A Alta Administração exerce um papel ativo de direcionamento, aprovando a Política de Gestão de Custos da entidade e utilizando análises de desempenho (real vs. padrão) para cobrar resultados e eficiência dos gestores táticos?

☐ Sim ☐ Não

Gate: a ausência de um envolvimento proativo da Alta Administração na aprovação e cobrança de resultados compromete a efetividade da gestão de custos e a implementação de melhorias contínuas.

E3.GOV.2 – [O] Atuação ampliada da Gestora Central de Custos

A Gestora Central de Custos (GCC), formalmente instituída, ainda que como função atribuída a unidade existente, exerce as seguintes funções exigidas para este estágio, atuando como parceira na gestão de desempenho e utilizando painéis de indicadores para otimizar processos?

- ☐ Documenta a metodologia de apuração dos novos elementos de custos incorporados neste estágio
- ☐ Fornece e valida as informações operacionais (dados físicos, como número de atendimentos) necessárias à apuração dos custos para todos os objetos até então mensurados
- ☐ Valida a coerência dos custos apurados para suas unidades
- ☐ Capacita os gestores operacionais no uso dos relatórios de custos

- ☐ Lidera e participa ativamente da discussão e validação do custo-padrão, elaborando análises de desvios
- ☐ Atua como consultora interna para as demais áreas

Resultado do *gate*:

- ☐ Sim – todos os requisitos são atendidos
- ☐ Não – um ou mais requisitos não são atendidos

Gate: a ausência de qualquer uma dessas funções compromete o engajamento dos gestores operacionais e a formalização de processos exigida neste estágio, impedindo a atribuição de pontuação às demais dimensões.

E3.GOV.3 – [O] Envolvimento das Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), as Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) e as Usuárias da Informação de Custos (UIC)

As Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE), as Alimentadoras do Sistema de Informação de Custos (ASC) e as Usuárias da Informação de Custos (UIC) ampliaram seu papel no sistema de custos, conforme exigido neste estágio?

- ☐ O planejamento e orçamento iniciam seu envolvimento formal, utilizando estudos de custos para analisar criticamente as propostas orçamentárias e subsidiar decisões de "comprar vs. Fazer".
- ☐ As unidades envolvidas nos estágios anteriores demonstram maior profissionalismo e aprimoram os processos de trabalho, visando a melhoria contínua na qualidade e tempestividade das informações.
- ☐ Novas áreas, como a gestão de contratos, integram-se aos trabalhos, otimizando processos e garantindo informações estruturadas sobre a execução dos contratos, com individualização do consumo dos recursos.
- ☐ O uso de direcionadores e técnicas de rateio é fundamental para a alocação dos custos com serviços de terceiros.

Resultado do *gate*:

- ☐ Sim – todos os requisitos são atendidos
- ☐ Não – um ou mais requisitos não são atendidos

Gate: A ausência de qualquer uma dessas funções compromete a efetividade do sistema de custos e a capacidade de tomada de decisão, impedindo a atribuição de pontuação às demais dimensões.

E3.GOV.4 – [O] Utilização dos Relatórios pela Usuária da Informação de Custos (UIC)

A Usuária da Informação de Custos (UIC) está utilizando os relatórios gerados pelo sistema de custos para fornecer *feedback* metodológico às demais partes interessadas, especialmente à Gestora Central de Custos (GCC), às Gestoras Setoriais de Custos (GSC) e às Detentoras dos Sistemas Estruturantes (DSE)?

- ☐ A UIC utiliza os relatórios de forma sistemática em suas rotinas de análise e gestão.
- ☐ A UIC identifica inconsistências, limitações ou oportunidades de melhoria nos dados recebidos.
- ☐ As UICs formalizam e transmitem *feedback* metodológicos às DSEs, orientando ajustes nos processos de coleta e apuração das informações.
- ☐ O *feedback* fornecido pela UIC é incorporado pelas DSEs na melhoria contínua da qualidade e tempestividade das informações.

Resultado do *gate*:

- ☐ Sim – todos os requisitos são atendidos
- ☐ Não – um ou mais requisitos não são atendidos

Gate: A ausência do uso ativo dos relatórios pela UIC e da retroalimentação metodológica às DSEs compromete o ciclo de melhoria contínua do sistema de custos, impedindo a atribuição de pontuação às demais dimensões.

E3.GOV.5 – [O] Atuação Avaliativa da Controladoria Interna

A Controladoria Interna iniciou sua atuação avaliativa em relação ao sistema de custos, verificando a aderência da metodologia de alocação dos custos indiretos às normas vigentes (NBC TSP 34 / MCASP) e propondo melhorias nos processos e controles associados?

- ☐ A Controladoria Interna realiza verificações periódicas da metodologia de alocação dos custos indiretos.

- ☐ A Controladoria Interna avalia a aderência dessa metodologia às normas contábeis e aos procedimentos definidos pela entidade.
- ☐ A Controladoria Interna identifica fragilidades ou inconsistências nos processos e controles do sistema de custos.
- ☐ A Controladoria Interna propõe e acompanha recomendações de melhoria para os processos e controles avaliados.

Resultado do *gate*:

- ☐ Sim – todos os requisitos são atendidos
- ☐ Não – um ou mais requisitos não são atendidos

Gate: A ausência de atuação avaliativa da Controladoria Interna compromete a verificação da conformidade metodológica e a melhoria contínua dos controles do sistema de custos, impedindo a atribuição de pontuação às demais dimensões.

DIMENSÃO USO (USO DA INFORMAÇÃO)

E3.USO.1 – [P] Disseminação da informação (painéis e relatórios) (recalibrado)[14]

Qual o nível de disseminação das informações de custo pelo sistema?

- ☐ Relatórios estáticos, gerados sob demanda, sem padronização: 0
- ☐ Relatórios padronizados periódicos (ex.: mensal/trimestral), distribuídos às áreas interessadas: 1
- ☐ Painéis gerenciais interativos (*dashboards*) com indicadores real vs. padrão, atualizados periodicamente: 2
- ☐ Painéis interativos de autoatendimento (*self-service* BI), atualizados em tempo real ou *near real-time*, com detalhamento por objeto de custo e alertas automáticos de desvio: 3
- ☐ N/A

E3.USO.2 – [P] Análise de desvios e *feedback*

O processo de análise de desvios entre o custo real e o custo-padrão é sistemático e fornece *feedback* à gestão?

[14] Nota: o patamar máximo do E2 (painéis periódicos) equivale ao nível 1–2 em E3; o novo teto exige capacidade analítica *self-service* e alertas automáticos de desvio, compatível com a análise tática de desempenho esperada neste estágio.

☐ Não há análise de desvios: 0
☐ Análise esporádica: 1
☐ Análise sistemática, mas sem *feedback* formal: 2
☐ Análise formal e *feedback* contínuo para a gestão: 3
☐ N/A

ESTÁGIO 4 – ESTRATÉGICO

DIMENSÃO MET (METODOLOGIA)

E4.MET.1 – [O] Detalhamento por centro de atividade (Nível 2)

O custeio é apurado com detalhamento nível 2 (Centros de Atividade) dentro de cada objeto de custo, atingindo o nível mais granular de exibição de informações de custos padronizado pelo GCSP?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica o salto metodológico máximo de granularidade exigido neste estágio – a evidenciação por centros de atividade dentro de cada objeto de custo é pré-requisito estrutural para viabilizar análises comparativas robustas, cálculo de custos unitários e gestão baseada em atividades, capacidades que caracterizam o Estágio Estratégico.

E4.MET.2 – [O] Múltiplas modelagens de custeio

O sistema de custos utiliza simultaneamente as modelagens Orgânica, por Políticas Públicas, por Processos ou outra modelagem, permitindo responder a perguntas estratégicas complexas sob diferentes perspectivas analíticas?

☐ Sim ☐ Não

Gate: assegura que a informação de custos não fique restrita a uma única visão (orgânica), mas permita análises multidimensionais essenciais ao planejamento estratégico e à avaliação de políticas públicas.

E4.MET.3 – [O] Absorção Integral (Custeio Pleno) com técnicas avançadas

A entidade adota o método de Absorção Integral (Custeio Pleno), alcançando 100% das VPDs ocorridas – incluindo custos administrativos, financeiros e de suporte geral – a todos os objetos de custos cadastrados, podendo empregar técnicas avançadas como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) para maior precisão na alocação de custos indiretos?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a condição estrutural máxima de amplitude metodológica do estágio – nenhuma parcela de despesas patrimoniais pode permanecer sem atribuição a um objeto de custo. A não distribuição

integral dos custos administrativos e de suporte compromete a precisão das análises de custo unitário e de custo-efetividade exigidas neste estágio.

E4.MET.4 – [P] Nível de sofisticação da modelagem e do detalhamento

Qual o nível de sofisticação da modelagem de custeio e do detalhamento adotado pela entidade?

- ☐ Detalhamento restrito a áreas funcionais (Nível 1), sem múltiplas modelagens: 0
- ☐ Detalhamento por centros de atividade (Nível 2), mas sem uso de múltiplas modelagens além da orgânica: 1
- ☐ Custos apropriados no Nível de Detalhamento 2 (Centros de Atividade) e uso de múltiplas modelagens (Orgânica, Políticas Públicas e Processos) para decisões estratégicas: 2
- ☐ N/A

E4.MET.5 [P] – Alcance da absorção integral dos custos (Custeio Pleno)

A entidade adota o método de Absorção Integral (Custeio Pleno), apropriando a totalidade dos custos administrativos e de suporte geral aos objetos de custos finalísticos, com apoio de técnicas avançadas de rateio quando aplicável?

- ☐ Os custos administrativos e de suporte geral não são distribuídos aos objetos finalísticos: 0
- ☐ A entidade realiza a alocação de custos administrativos, mas de forma simplificada, deixando parcelas relevantes do orçamento sem atribuição: 1
- ☐ A entidade adota o método de Absorção Integral (Custeio Pleno), apropriando 100% do orçamento executado (materialidade total) a todos os objetos de custos cadastrados, utilizando técnicas avançadas (como o ABC, se aplicável): 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO AMP (AMPLITUDE)

E4.AMP.1 – [O] Amplitude total de objetos, funções e elementos de custos

A cobertura de custeio alcança a totalidade exigida neste estágio, atendendo cumulativamente: (i) 100% dos objetos de custos presentes na entidade; (ii) cobertura completa das funções de governo atendidas; (iii) materialidade de 100% do orçamento executado pelo Poder ou Órgão; (iv) apuração de todos os elementos de custo existentes?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica que a amplitude atingiu seu grau máximo de maturidade, condição indispensável para o enquadramento no Estágio 4 – não há espaço para lacunas de cobertura neste estágio, sob pena de comprometer a confiabilidade das análises estratégicas e do *benchmarking* pretendidos.

E4.AMP.2 – [P] Abrangência de objetos de custeio

Qual a proporção de objetos de custos presentes na entidade que são efetivamente apurados de forma sistemática?

- ☐ Cobertura ainda incompleta, com objetos relevantes não custeados: 0
- ☐ Cobertura entre 90% e 95% dos objetos de custos: 1
- ☐ Cobertura de 100% dos objetos de custos presentes na entidade: 2
- ☐ N/A

E4.AMP.3 – [P] Cobertura orçamentária (materialidade)

Qual a proporção do orçamento executado pelo Poder ou Órgão está coberta pela apuração de custos?

- ☐ Parcelas relevantes do orçamento executado (acima de 10%) permanecem sem atribuição: 0
- ☐ Materialidade apropriada entre 90% e 95% do orçamento executado, com elementos ou custos administrativos ainda não distribuídos: 1
- ☐ Materialidade de 100% do orçamento executado, incluindo custos administrativos, financeiros e de suporte geral: 2
- ☐ N/A

E4.AMP.4 – [P] Amplitude dos elementos de custos

Qual a proporção de elementos de custo existentes na entidade que são efetivamente apurados?

- ☐ Ainda há elementos de custo relevantes não apurados: 0
- ☐ Quase todos os elementos são apurados, com exceções pontuais e pouco relevantes: 1
- ☐ Todos os elementos de custo existentes são apurados: 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO TEC (TECNOLOGIA)

E4.TEC.1 – [O] Atributos obrigatórios ampliados do objeto de custo

O sistema associa aos objetos de custos todos os atributos previstos no GCSP?

Atributos de identificação

☐ Descrição
☐ Unidade Gestora/Jurisdicionada
☐ Responsáveis
☐ Modelo de gestão
☐ Quantitativo de EPs vinculados

Atributos de dimensão operacional e de capacidade

☐ Endereço
☐ Natureza
☐ Condição
☐ Turno de funcionamento
☐ Capacidade instalada x capacidade utilizada
☐ Área construída
☐ Tipo de gestão

Atributos de dimensão orçamentária e financeira:

☐ Funções e subfunções de governo
☐ Fonte principal de financiamento
☐ Existência de receitas próprias

Atributos de dimensão complexidade e especialização

☐ Nível de complexidade do serviço
☐ Especialização/Foco de atuação
☐ Cadastros em sistemas nacionais
☐ Certificações e acreditações

Atributos dimensão recursos humanos

☐ Proporção de profissionais especializados

Atributos dimensão de demanda e perfil do público

☐ Perfil socioeconômico do público atendido

☐ Abrangência do atendimento

Atributos de dimensão tecnológica e de infraestrutura

☐ Nível de informatização
☐ Fonte de energia predominante
☐ Tipo de abastecimento de água

Atributos de dimensão temporal e sazonalidade

☐ Sazonalidade do serviço

Atributos dimensão sustentabilidade e conformidade

☐ Acessibilidade
☐ Situação de regularidade ambiental
☐ Situação de regularidade sanitária

Resultado:

☐ Atende integralmente (todos os grupos)
☐ Não atende

Gate: verifica o salto qualitativo máximo do E4 – a exigência de atributos relacionados a especialização, perfil de demanda, sustentabilidade/conformidade e sustentação orçamentário-financeira reflete a necessidade de contextualizar o custo com variáveis que sustentem decisões estratégicas de longo prazo, avaliação de políticas públicas e *benchmarking*. Por se tratar de um conjunto amplo e heterogêneo que caracteriza estruturalmente o estágio, o *gate* é binário de «tudo ou nada»: a ausência de qualquer grupo compromete a comparabilidade estratégica entre objetos de custos.

E4.TEC.2 – [O] Integração tecnológica plena via APIs e bases externas

O ecossistema de informações está totalmente integrado e automatizado, conectando em tempo real (ou com defasagem máxima de 5 dias úteis) o SIAFIC, os sistemas estruturantes internos e fontes de dados externas (ex.: SIOPS, INEP, CNES), com disponibilização de painéis de *Business Intelligence* (BI)?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a condição estrutural máxima de integração tecnológica exigida no E4 – a conexão em tempo real com bases nacionais é

pré-requisito para o enriquecimento dos dados de custos, viabilizando análises comparativas (*benchmarking*) e avaliação de impacto de políticas públicas. Sua ausência compromete a capacidade estratégica exigida neste estágio.

E4.TEC.3 – [P] Nível de automação e integração tecnológica

Qual o nível de automação e integração do ecossistema de sistemas de custos da entidade?

- ☐ O SIC depende de cargas de dados manuais ou rotinas de lote com atrasos significativos: 0
- ☐ O sistema é integrado, mas não possui ferramentas de visualização dinâmica para a alta administração: 1
- ☐ O ecossistema tecnológico é totalmente integrado em tempo real (ou com defasagem máxima de 5 dias úteis) via APIs, conectando SIAFIC, sistemas estruturantes e bases de dados nacionais, com painéis de BI: 2
- ☐ N/A

E4.TEC.4 – [P] Auditabilidade e rastreabilidade

Qual o nível de rastreabilidade das informações de custo no sistema?

- ☐ Há trilha de auditoria completa (quem, quando, o quê) e versionamento de critérios de rateio/direcionadores, mas sem rastreabilidade de ponta a ponta: 0
- ☐ Há rastreabilidade de ponta a ponta (do lançamento contábil de origem ao objeto de custo final), com relatórios de auditoria extraíveis pelo sistema: 1
- ☐ Há rastreabilidade de ponta a ponta integrada às bases de dados externas, com relatórios de auditoria extraíveis e alertas automáticos de inconsistência entre fontes internas e externas: 2
- ☐ N/A

E4.TEC.5 – [P] Disseminação da informação (painéis e relatórios)

Qual o nível de disseminação das informações de custo pelo sistema?

- ☐ Painéis interativos de autoatendimento (*self-service* BI), atualizados em tempo real ou *near real-time*, com detalhamento por objeto de custo e alertas automáticos de desvio: 0

- ☐ Painéis de BI com indicadores de desempenho em tempo real, incorporando dados de fontes externas (*benchmarking*) para subsidiar decisões estratégicas: 1
- ☐ Painéis estratégicos integrados ao ciclo de planejamento (PPA/LDO/LOA) e à prestação de contas em Relato Integrado, com simulação de cenários e projeções de impacto de longo prazo: 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO PRO (PROCESSOS)

E4.PRO.1 – [O] Qualidade da informação contábil

A entidade pública, em razão da qualidade da informação contábil produzida, obteve pontuação superior a 170.000 pontos no *Ranking* Siconfi (índice de qualidade da informação contábil e fiscal – ICF/Siconfi)?[15]

☐ Sim ☐ Não

Gate: o GCSP estabelece a pontuação mínima no *Ranking* Siconfi como condição obrigatória de qualificação do sistema de custos neste estágio, refletindo o mais alto referencial de qualidade da informação contábil e fiscal exigido no setor público.

E4.PRO.2 – [O] Custo-padrão como meta de desempenho consolidada

A entidade pública adota o Custo-padrão como meta de desempenho de forma consolidada para a totalidade (ou quase totalidade) dos objetos de custos relevantes, utilizando-o para comparação sistemática com o Custo Histórico apurado e identificação de desvios?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a maturidade máxima na utilização combinada das bases de mensuração – o Guia estabelece que este estágio adota o Custo Histórico para atribuição e evidenciação e o Custo-padrão como meta de desempenho, condição que sustenta a gestão baseada em eficiência e a melhoria contínua características do Estágio Estratégico.

E4.PRO.3 – [O] Sistemas de acumulação combinados (Contínua e por Ordem de Serviço/Produção)

A entidade pública opera simultaneamente com sistema de acumulação Contínua (para operações rotineiras) e por Ordem de Serviço/

[15] Nota: considerar a pontuação vigente no *Ranking* Siconfi na data de realização da avaliação. Não aplicável para as instituições federais.

Produção (para projetos específicos), aplicando cada um conforme a natureza do objeto de custo?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a condição estrutural de flexibilidade metodológica exigida no E4 – a coexistência dos dois sistemas de acumulação é pré-requisito para tratar adequadamente tanto as operações rotineiras quanto projetos específicos (ex.: estudos de viabilidade, investimentos), sem a qual o sistema não comporta a diversidade de decisões estratégicas esperadas neste estágio.

E4.PRO.4 – [P] Nível de maturidade na gestão baseada em custo-padrão e *benchmarking*

Qual o grau de utilização do custo-padrão e de mecanismos de *benchmarking* na gestão da entidade?

- ☐ Não há uso sistemático de custo-padrão nem de *benchmarking* externo: 0
- ☐ Há uso pontual de custo-padrão e/ou comparações internas, sem *benchmarking* externo consolidado: 1
- ☐ O custo-padrão é utilizado como meta de desempenho de forma consolidada, com *benchmarking* externo (dados de outras entidades/bases nacionais) para avaliação comparativa de eficiência: 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO GOV (GOVERNANÇA)

E4.GOV.1 – [O] Alta Administração como promotora da cultura de custo-efetividade

A Alta Administração incorpora a análise de custo-efetividade como critério mandatório nos processos decisórios sobre políticas públicas e investimentos estratégicos, atuando como principal usuária e promotora da cultura de custos na organização?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a condição estrutural máxima de governança do E4 – sem o engajamento formal e mandatório da Alta Administração como usuária primária das informações de custos, a estrutura de governança não atinge o caráter estratégico exigido para este estágio, permanecendo em papel meramente informativo.

E4.GOV.2 – [O] Gestora Central de Custos como parceira estratégica

A Gestora Central de Custos (GCC) atua como parceira estratégica da Alta Administração, produzindo análises proativas e modelando o impacto de diferentes cenários para subsidiar o planejamento e as decisões de longo prazo, participando diretamente do comitê de planejamento estratégico e orçamentário?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica se a GCC superou o papel reativo/informativo típico de estágios anteriores, atingindo reconhecimento formal como parceira de negócio – condição indispensável para que as informações de custos influenciem decisões estratégicas de alto nível, e não apenas o fechamento contábil.

E4.GOV.3 – [O] Integração total com Planejamento e Orçamento (PPA/LDO/LOA)

A informação de custos é insumo essencial e totalmente incorporado ao ciclo orçamentário (PPA, LDO, LOA), conectando a alocação de recursos a evidências de desempenho e eficiência?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a condição estrutural de integração entre custos e planejamento orçamentário – sem essa conexão direta e obrigatória com o ciclo do PPA/LDO/LOA, a informação de custos não cumpre a função estratégica de subsidiar decisões de alocação de recursos que caracteriza o Estágio 4.

E4.GOV.4 – [O] Controladoria Interna como asseguradora de efetividade

A Controladoria Interna avalia não apenas a conformidade, mas a efetividade do sistema de custos – isto é, se o uso da informação de custos está de fato gerando melhores decisões e mais valor público –, realizando auditorias de qualidade, verificação de aderência metodológica, identificação de riscos e proposição de melhorias?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica se a função de controle evoluiu de mera checagem de conformidade formal para avaliação de efetividade e geração de valor público, papel estrutural indispensável à melhoria contínua exigida no estágio mais avançado de maturidade.

E4.GOV.5 – [P] Grau de protagonismo da governança estratégica de custos

Qual o nível de protagonismo da Gestora Central de Custos (GCC) na governança da entidade?

- ☐ A GCC atua de forma isolada, focada apenas no fechamento contábil dos custos: 0
- ☐ A GCC fornece relatórios estratégicos, mas não participa ativamente das decisões de alto nível da entidade: 1
- ☐ A GCC é reconhecida formalmente como parceira estratégica de negócio, participando diretamente do comitê de planejamento estratégico e orçamentário: 2
- ☐ N/A

DIMENSÃO USO (USO DA INFORMAÇÃO)

E4.USO.1 – [O] Análises de custo-benefício/custo-efetividade mandatórias

Análises de Custo-Benefício e Custo-Efetividade são requisitos mandatórios para a criação ou alteração de políticas públicas na entidade?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a condição estrutural máxima de uso estratégico da informação – a obrigatoriedade (e não a mera disponibilidade ou uso esporádico) dessas análises é o que diferencia o Estágio 4 dos estágios anteriores, assegurando que decisões de política pública sejam sistematicamente lastreadas em evidências de custos.

E4.USO.2 – [O] Relato Integrado

A prestação de contas anual da Alta Administração, elaborada no modelo de Relato Integrado, conecta custos, estratégia e geração de valor público?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica a entrega máxima de comunicação institucional prevista para este estágio – o Relato Integrado consolida, em um único instrumento, a conexão entre desempenho financeiro, estratégia organizacional e valor público gerado, síntese que só é alcançável quando todas as demais capacidades do E4 já estão maduras.

E4.USO.3 – [O] Usuárias da Informação de Custos (UIC) como agente ativo de gestão

A UIC analisa os resultados dos relatórios de custos, define parâmetros e indicadores de eficiência, identifica oportunidades de

otimização orçamentária, planeja e toma decisões baseadas nas informações de custos, implementa ações de melhoria e zela pela qualidade dos insumos utilizados?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica se a UIC evoluiu de mera consumidora passiva de relatórios para agente ativo de gestão baseada em evidências, condição indispensável para que a informação de custos gere de fato melhoria contínua e otimização de processos, capacidades centrais do Estágio 4.

E4.USO.4 – [O] Estudos de viabilidade de novos projetos baseados em custos

A entidade realiza estudos de viabilidade de novos projetos e investimentos estratégicos com base em projeções de custos?

☐ Sim ☐ Não

Gate: verifica se a informação de custos é utilizada de forma prospectiva (e não apenas retrospectiva/histórica), subsidiando decisões de investimento estratégico de longo prazo – capacidade explicitamente prevista como entrega esperada do estágio.

E4.USO.5 – [P] Grau de institucionalização do uso estratégico das informações de custos

Qual o grau de institucionalização do uso das informações de custos nas decisões sobre políticas públicas?

- ☐ As decisões de expansão ou corte de políticas públicas não consideram as evidências de custos: 0
- ☐ Estudos de custo-efetividade são realizados apenas sob demanda externa ou de forma esporádica: 1
- ☐ Análises de Custo-Benefício e Custo-Efetividade são requisitos mandatórios para criação/alteração de políticas públicas, com prestação de contas em Relato Integrado conectando custos, estratégia e valor público: 2
- ☐ N/A

7 Tabela de Enquadramento

O enquadramento no estágio de maturidade depende cumulativamente do atendimento de todos os critérios obrigatórios para aquele estágio e a obtenção da pontuação mínima exigível.

Estágio de Maturidade	Critério obrigatórios [O]	Pontuação mínima [P]	Classificação do Sistema
Fase Preparatória	TP1, TP2, TP3, TP4, TP5, TP6, TP7	-	Imaturidade Estrutural (Habilitação pendente)
Estágio 1		17 pontos	Inicial: Estruturação Básica
Estágio 2		36 pontos	Estruturado: Sistematização e Controle
Estágio 3		21 pontos	Gerenciado: Análise de Desempenho
Estágio 4		19 pontos	Estratégico (Excelência Integrada)

Fase preparatória.

Gate [O]: 7 itens, corte 100% (todos "Sim" para aprovação no estágio).

Estágio 1

Gate [O]: 12 itens, corte 100% (todos "Sim" para aprovação no estágio).

Pontuáveis [P]: 13 itens (máximo 27 pontos), corte ≥60%: ≥ 17 pontos para aprovação em E1.

- ☐ N/A: se algum item [P] for marcado N/A, recalcula-se a base (ex.: 9 itens válidos máximo 18 pontos, corte 60% = ≥11 pontos).

Estágio 2

Gate [O]: 12 itens, corte 100% (todos "Sim" para aprovação no estágio).

Pontuáveis [P]: 20 itens (máximo 55 pontos), corte ≥65%: ≥ 36 pontos para aprovação em E2.

- ☐ N/A: se algum item [P] for marcado N/A, recalcula-se a base (ex.: 9 itens válidos máximo 18 pontos, corte 65% = ≥12 pontos).

Estágio 3

Gate [O]: 14 itens, corte 100% (todos "Sim" para aprovação no estágio).

Pontuáveis [P]: 10 itens (máximo 28 pontos), corte ≥75%: ≥ 21 pontos para aprovação em E3.

- ☐ N/A: se algum item [P] for marcado N/A, recalcula-se a base (ex.: 9 itens válidos máximo 18 pontos, corte 75% = ≥14 pontos).

Estágio 4

Gate [O]: 17 itens, corte 100% (todos "Sim" para aprovação no estágio).

Pontuáveis [P]: 11 itens (máximo 22 pontos), corte ≥85%: ≥ 19 pontos para aprovação em E4.

- ☐ N/A: se algum item [P] for marcado N/A, recalcula-se a base (ex.: 9 itens válidos máximo 18 pontos, corte 85% = ≥16 pontos).

Quando a aplicação do percentual de corte resultar em número fracionário, a pontuação mínima corresponderá ao número inteiro imediatamente superior.

VARIÁVEIS FÍSICAS

1 Contextualização e Propósito

Este Anexo apresenta uma relação não exaustiva de variáveis físicas organizadas por função de governo, destinada a subsidiar a construção de indicadores de desempenho da comparáveis entre entes jurisdicionados, conforme tratado nos itens 6.9.1 e 6.9.5 deste Guia.

A relação completa será mantida permanentemente atualizada no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br), devendo prevalecer sobre esta versão em caso de divergência ou atualização posterior.

A tabela está estruturada em cinco colunas: Função de Governo, Variável Física, Código, Unidade de Medida e Observações/Aplicação, de modo a orientar tanto a coleta quanto a interpretação do dado pelos entes jurisdicionados e pelos Tribunais de Contas.

Tabela – Variáveis Físicas Padronizadas por Função de Governo
(continua)

Função de Governo	Variável Física	Código	Unidade de Medida	Observações/Aplicação
Educação	Número de alunos matriculados	ED001	Aluno	Base para indicadores de custo aluno/ano; exige alinhamento com o Censo Escolar (INEP)
Educação	Número de aulas ministradas	ED002	Aula	Utilizada em indicadores de custo por aula, especialmente em comparações de carga docente

(continua)

Função de Governo	Variável Física	Código	Unidade de Medida	Observações/Aplicação
Educação	Número de escolas atendidas	ED003	Escola	Aplicável a indicadores de custo de rede física ou de suporte administrativo por unidade escolar
Saúde	Número de consultas realizadas	SA001	Consulta	Não confundir com "número de atendimentos", que pode incluir procedimentos não consultivos
Saúde	Número de leitos-dia	SA002	Leito-dia	Utilizada em indicadores de custo por leito-dia na atenção hospitalar
Saúde	Número de procedimentos cirúrgicos	SA003	Procedimento	Recomenda-se segregação por complexidade (pequena, média, alta) para maior comparabilidade
Saúde	Número de exames	SA004	Exame	Recomenda-se segregação por tipo de exame quando houver diferença relevante de custo unitário
Controle Externo e Justiça	Número de processos julgados	CE001	Processo	Alinhamento recomendado com indicadores do CNJ, no caso do Judiciário
Controle Externo e Justiça	Número de fiscalizações realizadas	CE002	Fiscalização	Aplicável aos Tribunais de Contas e órgãos de controle interno
Controle Externo e Justiça	Número de acórdãos proferidos	CE003	Acórdão	Utilizada em indicadores de produtividade e de custo por decisão colegiada
Infraestrutura e Serviços Urbanos	Quilômetros de vias pavimentadas ou recuperadas	IU001	Km	Base para indicadores de custo de manutenção e recuperação viária
Infraestrutura e Serviços Urbanos	Toneladas de resíduos coletados	IU002	Tonelada	Utilizada em indicadores de custo da coleta e destinação de resíduos sólidos

Nota: a relação de variáveis físicas dessa tabela é ilustrativa e não contempla todas as funções de governo previstas na classificação orçamentária. A versão completa, com todas as funções, subfunções e respectivas variáveis físicas padronizadas, encontra-se disponível no portal do GCSP (cte-custos.irbcontas.org.br).

A manutenção e atualização desta relação compete ao CTCSP-IRB que deverá revisá-la periodicamente à luz de propostas apresentadas pelo Fórum Nacional de Convergência, de alterações na classificação funcional orçamentária e de boas práticas identificadas em processos de *benchmarking* externo (item 6.9.5). Alterações na relação padronizada serão comunicadas aos usuários do GCSP por meio do próprio portal, dispensando-se a atualização deste Guia a cada revisão.

Esta obra foi composta em fonte Palatino Linotype, corpo 10
e impressa em papel Offset 75g (miolo) e Supremo 250g (capa)
pela Laser Plus Gráfica, em Belo Horizonte/MG.

GUIA DE CUSTOS PARA O SETOR PÚBLICO.indb 350 06/11/2026 06:55:38